

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/11/28 2006/15/0074

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.11.2007

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3 Z6;

EStG 1988 §28;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der E S in P, vertreten durch Dr. Christian Pichler, Rechtsanwalt in 6600 Reutte, Untermarkt 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 1. August 2005, GZ. RV/0588-I/04, betreffend u.a. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1999 bis 2002 und Einkommensteuer 1998 bis 2002, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Der geschiedene Ehemann der Beschwerdeführerin war Alleineigentümer eines im Jahr 1978 errichteten Zweifamilienhauses. Das Erdgeschoss des Hauses wurde von den früheren Ehegatten bewohnt, während die im Obergeschoss gelegene Wohnung mit Vertrag vom 20. August 1981 an die M. GmbH vermietet wurde. Da aus dieser Vermietung in den Jahren 1981 bis 1992 insgesamt ein Werbungskostenüberschuss erzielt wurde, beurteilte das Finanzamt die Betätigung im Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1992 als Liebhaberei. Seit Oktober 1993 wird die im Obergeschoss des Hauses gelegene Wohnung an Manfred H. vermietet.

Mit Schenkungsvertrag vom 14. Oktober 1993 übertrug der geschiedene Ehemann das Hälfteigentum an der erwähnten Liegenschaft seiner früheren Ehefrau, der nunmehrigen Beschwerdeführerin. Es wurde vereinbart, dass der Beschwerdeführerin ab dem Zeitpunkt der Scheidung (das war der 9. November 1993) das alleinige Nutzungsrecht an der im Erdgeschoss gelegenen Wohnung zukommen solle.

Die Beschwerdeführerin nutzte die Wohnung bis Februar 1997 für eigene Wohnzwecke. Mit Vertrag vom

31. Dezember 1998 vermietete sie die Wohnung (rückwirkend ab 15. September 1998) an Dr. Jürgen V. zu einem monatlichen Mietzins von 9.000 S (inklusive 10 % Mehrwertsteuer). Am 8. September 2003 wurde der Mietvertrag verlängert und ein monatlicher Mietzins von 594,60 EUR zuzüglich Umsatzsteuer von 59,46 EUR vereinbart.

Der Aufforderung des Finanzamtes vom 2. Februar 2004 zur Abgabe von Steuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2003 kam die Beschwerdeführerin mit der Begründung nicht nach, dass im Jahr 1993 vom Finanzamt "dezidiert darüber abgesprochen (worden sei), dass die in Rede stehende Liegenschaft als Liebhabereibjekt eingestuft" werde. Die Finanzierung des Gesamtobjektes sei seit Anbeginn unverändert und betreffe "die Liegenschaft mit zwei Wohnungen gesamthaft". Die Mieteinnahmen würden primär zur Bedienung des gemeinsamen Kreditobligos verwendet. Die Ausgaben würden gleichfalls gemeinsam aus den Mieteinnahmen bestritten. Überschüsse würden von den Hälfteeigentümern entnommen. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart liege nicht vor, weil das Kreditobligo unverändert - reduziert um die zwischenzeitlich getätigten Tilgungen - bestehe. Auch die Erhaltung des Objektes erfolge nach wie vor gemeinschaftlich und zwar unverändert seit Beginn der Vermietung. Die Einreichung von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und von Steuererklärungen erübrige sich, weil "die Feststellung aus 1993 bindend und endgültig für das Liebhabereibjekt ist".

Zum Ersuchen des Finanzamtes vom 19. Februar 2004 um Vorlage einer Prognoserechnung hinsichtlich der Vermietung der Parterrewohnung erwiderte die Beschwerdeführerin, die in der Scheidungsvereinbarung getroffene Benützungsberechnung und die Einkünftezurechnung könnten nichts daran ändern, dass "ideelles Miteigentum mit gemeinschaftlicher Finanzierung und Erhaltung" vorliege. Faktum sei, dass diese Liegenschaft in einem Schreiben des Finanzamtes aus dem Jahre 1993 als Liebhabereibjekt qualifiziert worden sei. Die Vorlage von Prognoserechnungen wäre im Jahre 1993 angezeigt gewesen, worauf das Finanzamt aber seinerzeit verzichtet habe.

Nachdem die Beschwerdeführerin gegen den zwischenzeitlich ergangenen Bescheid betreffend Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 Berufung erhoben hatte, setzte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2004 die Einkommensteuer 1998 fest, indem zwar berufungsgegenständliche Werbungskosten zur Gänze berücksichtigt wurden, aber erstmalig auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der im Erdgeschoss gelegenen Wohnung in Höhe von 19.636 S zum Ansatz kamen.

Die erklärungsgemäß ergangenen Bescheide betreffend Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1999 bis 2002 nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 18. Mai 2004 wieder auf und erließ insoweit geänderte Einkommensteuerbescheide für diese Jahre, als nunmehr im Schätzungsweg ermittelte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von jeweils 78.545 S (1999 bis 2001) bzw. 5.708,12 EUR (2002) angesetzt wurden. Weiters ergingen erstmals Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002.

Begründend verwies das Finanzamt auf das Hervorkommen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO und darauf, dass der Beschwerdeführerin Einkünfte aus der Vermietung der Parterrewohnung zuzurechnen seien.

In ihrer Berufung gegen sämtliche für die Jahre 1999 bis 2002 ergangenen Bescheide bzw. ihrem Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 1998 brachte die Beschwerdeführerin vor, dass keine Wiederaufnahmegründe vorlägen, weil das Finanzamt bereits im Jahr 1993 die "bindende Entscheidung der Liebhabereieinstufung für das Vermietungsobjekt getroffen und damit quasi ihr Wahlrecht konsumiert" habe. Dass im Jahr 1993 nur die Wohnung im Obergeschoss vermietet und die Parterrewohnung eigengenutzt worden sei, könne an der steuerlichen Beurteilung nichts ändern, "da bekanntlich Werbungskosten und Vorsteuern (siehe legistische Normierungsflut nach dem "Seeling"-EUGH-Urteil) von der Finanz ebenfalls nur insoweit zum Abzug zugelassen werden, als sie einer Einkunftsquelle zugerechnet werden können." Auch eine gleichzeitige Vermietung der Parterrewohnung hätte zu keiner anderen steuerlichen Beurteilung geführt, weil bei Vollvermietung dieses Objektes konsequenterweise 100 % der Kosten hätten angesetzt werden können. Auch die dem Steuerrecht systemimmanente wirtschaftliche Betrachtungsweise kenne bei Hausgemeinschaften (ideellem Miteigentum) im Gegensatz zum Wohnungseigentum jedenfalls nur das Gesamtobjekt als Betrachtungseinheit. Die nunmehrige Vorgangsweise verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, weil in der Bauphase der Vorsteuerabzug und Verlustverrechnungen verwehrt worden seien und nach Absinken der Fremdkapitalbelastung "eine 180-Grad-Wendung" vollzogen werde.

Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gab die belangte Behörde der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002 mit der Begründung Folge, dass Umsatzsteuer nicht festzusetzen sei, weil die Beschwerdeführerin die jährliche Umsatzgrenze gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 nicht überschritten habe. Im

Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und wurden die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 abgeändert.

Zur Einkommensteuer führte die belangte Behörde - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung - aus, es sei unstrittig, dass die Beschwerdeführerin die im Erdgeschoss gelegene Wohnung vom 21. September 1998 bis Sommer 2004 an Dr. Jürgen V. vermietet habe. Da die Beschwerdeführerin trotz mehrfacher Aufforderung keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Streitjahre vorgelegt habe, seien die aus der Vermietung erzielten Einkünfte zu schätzen. Das Finanzamt habe neben der Umsatzsteuer pauschale Werbungskosten in Höhe von 20 % der Mieteinnahmen in Abzug gebracht. Gegen diese Schätzung habe die Beschwerdeführerin keine konkreten Einwände erhoben. Da auf Grund der nunmehrigen Berufungsentscheidung keine Umsatzsteuer abzuführen sei, seien die Einnahmenüberschüsse entsprechend zu erhöhen. Solcherart errechneten sich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1998 von 21.600 S, für die Jahre 1999 bis 2001 von jeweils 86.400 S und für das Jahr 2002 von 6.278,93 EUR.

Eine Tätigkeit, welche nachhaltig zu Einnahmenüberschüssen führe, stelle eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts dar.

Der Ansicht der Beschwerdeführerin, das gesamte (aus zwei Wohnungen bestehende) Wohnhaus stelle ein "Liebhaberei-Objekt" dar, könne die belangte Behörde nicht folgen. Gegenstand der seinerzeitigen Liebhabereibeurteilung sei lediglich die im Obergeschoss befindliche Wohnung gewesen. Bei der (späteren) Vermietung der im Erdgeschoss befindlichen Wohnung handle es sich um eine von der Vermietung der im Obergeschoss gelegenen Wohnung vollkommen getrennt zu betrachtende Einkunftsquelle (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2003, 97/13/0015). Beiden Vermietungen lägen vollkommen verschiedene und daher auch getrennt zu beurteilende Sachverhalte zu Grunde. So sei die Vermietung des Obergeschosses bereits seit der Errichtung des Wohnhauses beabsichtigt gewesen und seit Bezug des Wohnhauses im Jahr 1981 auch tatsächlich erfolgt. Demgegenüber sei die im Erdgeschoss gelegene Wohnung vorerst ausschließlich für private Wohnzwecke genutzt worden. Erst ab 21. September 1998 sei auch die im Erdgeschoss gelegene Wohnung vermietet worden, wobei sich auch die dabei erzielten Mieteinnahmen sowie die Werbungskosten unterschieden.

Dem Einwand, dass die auf die strittige Wohnung entfallenden Ausgaben der Vorjahre (Kreditrückzahlungen, Betriebskosten bis 1997) in der vorliegenden Beurteilung als Einkunftsquelle keine steuerliche Beachtung fänden, sei entgegenzuhalten, dass Ausgaben lediglich ab Beginn der "steuerlichen Betätigung" als Werbungskosten Berücksichtigung finden könnten. Da die Wohnung bis 1997 privat genutzt worden sei, seien auch die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben der Privatsphäre zuzurechnen.

Auch der Einwand, die Vermietungstätigkeit könne nur der Miteigentumsgemeinschaft und nicht der Beschwerdeführerin alleine zugerechnet werden, überzeuge nicht. Einkünfte seien gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Bei der Zurechnung von Einkünften komme es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte an. In der anlässlich der einvernehmlichen Scheidung getroffenen Vereinbarung vom 9. November 1993 sei der Beschwerdeführerin das ausschließliche und alleinige Nutzungsrecht an der im Parterre gelegenen Wohnung eingeräumt worden. Unter Inanspruchnahme dieses Rechtes habe die Beschwerdeführerin die im Erdgeschoss gelegene Wohnung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an Dr. Jürgen V. vermietet und damit die sich ihr bietende Marktchance der Vermietung genutzt. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass Erhaltungsmaßnahmen von beiden Miteigentümern beschlossen und bestritten würden.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren führte die belangte Behörde nach Wiedergabe der maßgebenden Rechtslage sachverhaltsbezogen aus, die Beschwerdeführerin habe in ihren am 29. Dezember 2003 beim Finanzamt eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1999 bis 2002 die streitgegenständlichen Einkünfte aus der Vermietung der Parterrewohnung nicht bekannt gegeben. Auf Grund der unvollständigen Angaben der Beschwerdeführerin habe das Finanzamt erstmals am 19. März 2004 anlässlich der persönlichen Vorsprache des Mieters Dr. Jürgen V. und der Vorlage des Mietvertrages vom 8. September 2003 von der Erzielung positiver Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der strittigen Vermietungstätigkeit Kenntnis erlangt. Erst durch die Angaben des Mieters seien dem Finanzamt die Höhe der jährlichen Mieteinnahmen bekannt geworden. Dabei handle es sich um entscheidungsrelevante Sachverhaltselemente, die geeignet gewesen seien, den Spruch der

Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 wesentlich zu beeinflussen. Da den Erstbescheiden eine nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit anhafte, sprächen auch keine Ermessengründe gegen die Wiederaufnahme der Verfahren.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid insoweit in Rechten verletzt, als ihr "im Schätzungswege (§ 184 Abs. 1 BAO) Einkünfte zugerechnet wurden, die (sie) nie bezogen habe, obgleich in einem rechtskräftigen Bescheid darüber abgesprochen wurde, dass das gegenständliche Vermietungsobjekt als keine Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung) anzusehen ist und deshalb (ihrem) Exgatten die steuerliche Anerkennung der Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung versagt wurde."

Zutreffend hat die belangte Behörde diesem schon im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Einwand entgegengehalten, dass bei der Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen ist, ob es eine Einkunftsquelle bildet (vgl. das schon von der belangten Behörde angeführte hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1997, 97/13/0015, mit weiteren Nachweisen). Gegenstand der für eine Besteuerungsperiode vorgenommenen Liebhabereibeurteilung ist die konkrete, von einem Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit. Dass in einem das Jahr 1992 betreffenden Einkommensteuerbescheid eines anderen Steuerpflichtigen nicht über eine Vermietungstätigkeit abgesprochen werden konnte, die erst im Jahr 1998 von der Beschwerdeführerin begonnen wurde, liegt auf der Hand und bedarf keiner weiteren Erörterung.

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Zurechnung der strittigen Mieteinkünfte weiters mit dem Vorbringen, dass eine gemeinschaftliche Bewirtschaftung beider Wohnungen vorliege, weil sich die Ehegatten im Jahr 1993 darauf verständigt hätten, ein so genanntes "Hauskonto" einzurichten und diesem monatlich einen "größeren Teil der beiden Mieteinkünfte" zuzuweisen, um daraus die Annuitäten der vier Bankdarlehen zu bedienen und Vorsorge für "alle Hausreparaturen und nicht umlagefähigen Immobilienaufwendungen" zu treffen.

Auch mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Das Bestehen eines "gemeinsamen Hauskontos" steht der Annahme der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin habe alleine über die gegenständliche Einkunftsquelle disponieren und so die Art der Nutzung bestimmen können, nicht entgegen. Die für die Einkünftezurechnung relevanten Feststellungen, die Beschwerdeführerin habe die im Erdgeschoss des Hauses gelegene Wohnung auf Grund einer zwischen den Miteigentümern getroffenen Vereinbarung bis zum Jahr 1997 selbst bewohnen und im Jahr 1998 ohne Mitwirkung ihres früheren Ehemannes "im eigenen Namen und auf eigene Rechnung" vermieten können, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht. Die Beschwerdeausführungen, "die Dispositionsfähigkeit über die Einkünfte (sei) eine nur sehr hypothetische" gewesen, weil das Haus in einem Ort liege, in dem nur eine sehr bescheidene Nachfrage nach größeren Wohnungen bestanden und sich deshalb ein "sehr homogenes Mietzinsniveau eingependelt" habe, verkennen, dass es für die Frage, wem die Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung zuzurechnen sind, weder darauf ankommt, wie groß der in Frage kommende Kreis an potentiellen Mietinteressenten war, noch darauf, wie hoch der Verhandlungsspielraum des Vermieters bei Abschluss des Mietvertrages gewesen ist.

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin die von der belangten Behörde dem Grunde nach bestätigte Schätzungsmethode des Finanzamtes. Ungeachtet ihrer Weigerung, Jahresabschlüsse oder Prognoserechnungen vorzulegen, hätte die Abgabenbehörde nicht zum Hilfsmittel der Schätzung greifen dürfen, weil ihr sowohl die Höhe der Abschreibung als auch die Fremdkapitalbelastung "aus den Jahresabschlüssen der Jahre 1981 bis 1992 genauestens" bekannt gewesen seien. Auch über die in diesen Jahren angefallenen "Hausbewirtschaftungskosten" habe das Finanzamt genaueste Kenntnis gehabt. Selbst im Falle unzureichender Erfüllung der Mitwirkungsverpflichtung des Steuerpflichtigen bestehe die Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Erhebungstätigkeit hätte im gegenständlichen Fall in einer reinen Aliquotierung der "aus den letzten Jahresabschlüssen" bekannten Daten nach Nutzflächen bestanden.

Diese Rüge ist schon deshalb unberechtigt, weil das genaue Ausmaß der in den Streitjahren tatsächlich angefallenen Werbungskosten nur der Beschwerdeführerin selbst bekannt sein konnte und sie dessen ungeachtet im Verwaltungsverfahren keine Einwendungen gegen die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung erhoben hat. Zu Recht weist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift auch darauf hin, dass die Beschwerdeführerin im

Verwaltungsverfahren von einer Reduzierung des ursprünglichen Kreditobligos infolge zwischenzeitlich getätigter Tilgungen gesprochen hat, was auf eine mittlerweile eingetretene (in ihrem Umfang der belangten Behörde aber nicht bekannte) Verringerung der Belastung mit Fremdkapitalzinsen schließen ließ.

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

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. November 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006150074.X00

**Im RIS seit**

28.12.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

01.10.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)