jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/20 2005/14/0125

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.09.2007

Index

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

Norm

EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der S P in W, vertreten durch Mag. Gunther Gram, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Schwindgasse 4/7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 24. Oktober 2005, GZ. RV/3523- W/02, betreffend u.a. Einkommensteuer 1997 und Umsatzsteuer 1997 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin wurde für die Jahre 1997 bis 1999 zur Einkommen- und Umsatzsteuer veranlagt. Den Einkommensteuerbescheiden wurden erklärungsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in folgender Höhe zu Grunde gelegt:

1997: Verlust von 76.765 S; 1998: Verlust von 73.627 S; 1999:

Einnahmenüberschuss 7.760 S.

Im Rahmen einer in der Folge für die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf die Prüferin in Tz 21 ihres Berichtes vom 14. Dezember 2001 folgende Feststellungen:

Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1997 - damals sei sie Studentin gewesen - ein Einfamilienhaus errichtet. In diesem Gebäude befinde sich das Büro der W-GmbH, deren Alleingesellschafterin die Beschwerdeführerin sei. Die

restliche Wohnfläche im Ausmaß von ca 130 m2 werde von der Eltern der Beschwerdeführerin genutzt. Dafür sei am 10. Februar 2000 ein Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen worden, in welchem den Eltern auf deren Lebenszeit das unentgeltliche Wohnrecht an einer Wohnung (in diesem Gebäude) bestehend aus Vorraum, Wohnküche und Wintergarten im Erdgeschoss sowie zwei Zimmern, einem Kabinett, Badezimmer und WC im ersten Stock eingeräumt worden sei.

Den die Wohnrechtseinräumung betreffenden Schenkungssteuerbescheid vom 12. Mai 2000 habe der Vater der Beschwerdeführerin mit der Begründung bekämpft, dass die Schenkung eines Wohnrechtes gar nicht gewollt, sondern ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei.

Den Feststellungen der Prüferin zufolge sei der gegenständliche Dienstbarkeitsvertrag nicht aufgehoben worden und könne daher jederzeit dem Grundbuchsgericht zur Eintragung vorgelegt werden. In dem nachträglich schriftlich abgeschlossenen Mietvertrag (zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Eltern) über die Benutzung der in Rede stehenden Wohnung sei eine monatliche Miete in Höhe von 4.000 S festgelegt worden.

Nach Ansicht der Prüferin entsprächen erfahrungsgemäß die ersten Angaben der Parteien eher der Wahrheit als die späteren. Der Abschluss eines völlig anderen Rechtsgeschäftes (Miete) führe nicht schon zur Beseitigung des vorher abgeschlossenen Vertrages (Wohnrechtsvertrag). Im Übrigen entspreche der Mietvertrag nicht dem bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzulegenden Maßstab. Einerseits liege die vereinbarte Miete weit unter dem ortsüblichen Preis, andererseits werde das Mietobjekt im Vertrag nicht genau umschrieben. Der Mietvertrag wäre in dieser Form mit Fremden nicht abgeschlossen worden.

Die Prüferin gelangte zur Auffassung, dass hinsichtlich jenes Anteiles des Hauses, welcher der Nutzung durch die Eltern der Beschwerdeführerin entspreche, kein Vorsteuerabzug zustehe. Es seien auch die in den erklärten Mieteinnahmen enthaltenen Mietzahlungen der Eltern bei der Berechnung der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze der Beschwerdeführerin auszuscheiden. Auch einkommensteuerlich seien bei der Ermittlung der von der Beschwerdeführerin erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die von den Eltern geleisteten Zahlungen nicht als Mieteinnahmen zu berücksichtigen. Ein der Nutzung durch die Eltern entsprechender Privatanteil der geltend gemachten Werbungskosten sei auszuscheiden und die geltend gemachte AfA nur hinsichtlich des Anteiles zu berücksichtigen, welcher an die W-GmbH vermietet sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin an und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO - entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999.

In der gegen die Sachbescheide erhobenen Berufung beantragte die Beschwerdeführerin die Gewährung des Vorsteuerabzuges auch hinsichtlich des durch ihre Eltern genutzten Teiles des Hauses und die Anerkennung der Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft insgesamt (also auch hinsichtlich der an die Eltern überlassenen Wohnung) als Einkunftsquelle. Als Berufungsbeilage legte die Beschwerdeführerin eine Prognoserechnung vor, in der für den Zeitraum 1997 bis 2016 aus der Vermietung der Gesamtliegenschaft ein Überschuss von 439.241 S errechnet wird.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Beschwerdeführerin vorgehalten, aus der von ihr vorgelegten Prognoserechnung ergebe sich, dass die Vermietung an die Eltern im Zeitraum 1997 bis 2016 zu einem Gesamtverlust von 1,192.733 S führe. Dem hielt die Beschwerdeführerin lediglich entgegen, eine Prognoserechnung sei für das gesamte Haus und nicht für eine einzelne Beurteilungseinheit zu erstellen.

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung und anerkannte dabei die Vermietung der Wohnung an die Eltern der Beschwerdeführerin nicht. Erwiesen sei, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 1997, als sie noch Studentin gewesen sei, unter Mithilfe ihrer Familienangehörigen und auf Wunsch ihres Vaters in Wien, S-Gasse, ein Einfamilienhaus gebaut habe. In diesem Haus sollten ihre Eltern wohnen. Daneben sollten in einem Ausmaß von rund 21% der Wohnnutzfläche Büroräumlichkeiten an die W-GmbH vermietet werden. Der Grundstücksankauf sowie die Finanzierung des Hausbaues seien über Darlehen von Familienangehörigen sowie Kredite erfolgt, zu deren Besicherung auch die Mutter der Beschwerdeführerin als Bürgin herangezogen worden sei.

Am 10. Februar 2000 habe die Beschwerdeführerin mit ihren Eltern einen notariell beglaubigten Wohnrechtsvertrag abgeschlossen. Des weiteren sei von der Beschwerdeführerin und ihren Eltern ein undatierter Mietvertrag unterzeichnet worden, in welchem sowohl die Vermieterin als auch die Mieter als wohnhaft an derselben Adresse in

Wien, in S-Gasse, bezeichnet würden und festgehalten werde, dass die Beschwerdeführerin den mit "aus den eigentlichen Wohnräumlichkeiten und Sanitäranlagen bestehend" umschriebenen Mietgegenstand um 4.000 S (wertgesichert) zuzüglich 10% MwSt an ihre Eltern vermiete.

Die "eigentlichen Büroräumlichkeiten und Sanitäranlagen" habe die Beschwerdeführerin um ein Mietentgelt in Höhe von 8.000 S (wertgesichert) zuzüglich 10% MwSt an die W-GmbH vermietet.

Die den Eltern zur Verfügung gestellte Wohneinheit umfasse rund 130 m2, was einem Anteil an der Wohnnutzfläche des gesamten Hauses von 79% entspreche.

Die im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegte Prognoserechnung ermittle für den Zeitraum 1997 bis 2016 aus der Vermietung des Gesamtobjektes unter Zugrundelegung von Einnahmen von insgesamt 3.371.679 S und Werbungskosten von insgesamt 2,932.438 S einen "Gesamtgewinn" von 439.241 S. Auf der Grundlage dieser Prognose ergebe sich aus der Vermietung der Wohneinheit an die Eltern im Zeitraum 1997 bis 2016 ein Gesamtverlust von 1,192.300 S.

Unter Zugrundelegung des sich aus den beiden Mietverträgen ergebenden Aufteilungsschlüssels hinsichtlich der prognostizierten "Einnahmen von Eltern" zu den "Einnahmen von der W-GmbH" sowie eines sich aus dem Verhältnis der Wohnnutzflächen ergebenden Aufteilungsschlüssels hinsichtlich der prognostizierten Ausgaben von 79% (Eltern) zu 21% (W-GmbH) ergebe sich folgende Berechnung:

gesamt

davon Eltern

Prognostizierte Einnahmen 1997 bis 2016

3.371.679 S

1.123.893 S

Prognostizierte Ausgaben 1997
bis 2016

2.932.438 S

2.316.626 S

Gewinn/Verlust

439.241 TS

-1.192.733 S

Verträge zwischen nahen Angehörigen seien steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhielten. Im gegenständlichen Fall sprächen schon die bei Vertragsunterzeichnung vorliegenden Umstände (die Eltern der Beschwerdeführerin bewohnten offensichtlich schon vor Vertragsunterzeichnung gemeinsam mit ihrer Tochter das so genannte Mietobjekt) sowie das gänzliche Fehlen von Klauseln hinsichtlich der Beendigung dieses Mietverhältnisses gegen die Fremdüblichkeit.

Das mit den Eltern vereinbarte Mietentgelt entspreche nicht dem fremdüblichen Mietentgelt, zumal mit der W-GmbH für die Benutzung von Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 21% der gesamten Wohnnutzfläche ein doppelt so hohes Mietentgelt vereinbart worden sei. Auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass das Büro bezugsfertig gewesen sei, während die Wohnräumlichkeiten - nach den Aussagen der Beschwerdeführerin - noch einiger Adaptierungen bedurft hätten, sei es nicht fremdüblich, 79% der Wohnnutzfläche um die Hälfte jenes Preis zu vermieten, den man offensichtlich für 21% der Fläche erzielen könne. Es könne als gesichert angesehen werden, dass im gesamten Wiener Raum eine neu errichtete Wohneinheit im Ausmaß von 130 m2 keinesfalls um ein derartig niedriges Mietentgelt angeboten worden sei.

Wenn argumentiert werde, mit der Vermietung des Einfamilienhauses als Ganzes sei durchaus in einem angemessenen Zeitraum ein Gesamtgewinn zu erzielen, so sei diesbezüglich einerseits festzuhalten, dass dies zwar grundsätzlich nicht bezweifelt werde. Im gegenständlichen Fall sei aber ein erzielbarer Einnahmenüberschuss

ausschließlich auf die Vermietung der Büroräumlichkeiten zurückzuführen, während in Bezug auf die Vermietung der Wohneinheit an die Eltern der Beschwerdeführerin aus der vorgelegten Prognose die Erzielbarkeit eines Einnahmenüberschusses nicht ersehen werden könne.

Das von der Beschwerdeführerin mit ihren Eltern begründete Mietverhältnis anerkenne die belangte Behörde mangels Fremdüblichkeit nicht. In einkommensteuerlicher Hinsicht folge daraus, dass die auf die Wohnräume des Einfamilienhauses (an die Eltern vermietete Wohnung) entfallenden Kosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht abgezogen werden könnten. Desgleichen seien die von den Eltern geleisteten Zahlungen nicht als Einnahmen zu erfassen.

Die belangte Behörde anerkannte allerdings Sonderausgaben nach § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 in Form von Ausgaben zur Wohnraumschaffung, und zwar mit dem in § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 normierten Höchstbetrag von 40.000 S.

Hinsichtlich Umsatzsteuer führt die belangte Behörde aus, aus dem festgestellten Sachverhalt ergebe sich, dass für die von den Eltern der Beschwerdeführerin bewohnten Teile des Einfamilienhauses kein Vorsteuerabzug zustehe. Für das Jahr 1997 hänge der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UStG davon ab, ob ein Gebäudeteil zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führe. Die mit der Errichtung und Erhaltung des Einfamilienhauses im Zusammenhang stehenden Aufwendungen führten aber, soweit sie auf die Nutzung durch die Eltern entfielen, nicht zu Werbungskosten, sodass kein Vorsteuerabzug vorzunehmen sei.

Die ab 1998 geänderte Fassung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG führe hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu keinem anderen Ergebnis, weshalb auch für die Jahre 1998 und 1999 die Versagung der (anteiligen) Vorsteuern den gesetzlichen Vorschriften entspreche. Desgleichen seien auch die von den Eltern bezahlten Beträge bei den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten auszuscheiden.

Gegen diesen Bescheid, soweit er Umsatzsteuer 1997 bis 1999 und Einkommensteuer 1997 betrifft, wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich als im Recht auf Geltendmachung des Vorsteuerabzuges und auf richtige Vorschreibung der Einkommensteuer verletzt. Sie führt zur Begründung aus, im angefochtenen Bescheid werde zu Unrecht davon ausgegangen, dass der die Wohnung in ihrem Einfamilienhaus betreffende, zwischen ihr und ihren Eltern abgeschlossene Mietvertrag nicht einem Fremdvergleich standhalte. Die Eltern hätten allerdings tatsächlich Mietzins entrichtet, die Höhe des Mietzinses sei fremdüblich. Auf Grund der unterschiedlichen Ausstattung der an die W-GmbH vermieteten Büroräume einerseits und der an die Eltern vermieteten Wohnräume des Hauses andererseits sei auch ein unterschiedlich hoher Mietzins gerechtfertigt. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin mit ihren Eltern zunächst einen Dienstbarkeitsvertrag (über ein unentgeltliches Wohnrecht) abgeschlossen habe, sei auf einen Irrtum der Vertragsparteien zurückzuführen. In Wahrheit sei die Intention der Eltern auf eine entgeltliche Nutzung (nicht auf ein unentgeltliches Wohnrecht) gerichtet gewesen. Der Abschluss des Mietvertrages und die Zahlung von Mietzins stellten den contrarius actus zum Abschluss des Wohnrechtsvertrages dar; es habe daher einer ausdrücklichen Aufhebung dieses Dienstbarkeitsvertrages nicht bedurft. Unter Familienangehörigen sei es nicht verwunderlich, dass ein als unwirksam angesehener Dienstbarkeitsvertrag nicht schriftlich widerrufen werde. Das Mietverhältnis mit den Eltern sei daher als Einkunftsquelle anzuerkennen und führe zum Vorsteuerabzug für die entsprechenden Gebäudeteile.

Mit Verfügung vom 7. August 2007 hat der Verwaltungsgerichtshof den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gemäß § 41 Abs 1 VwGG mitgeteilt, dass es sich bei dem im Beschwerdefall strittigen Mietverhältnis - auf der Basis der Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides - um eine Betätigung handeln könne, die in rechtlicher Hinsicht Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 LVO darstelle.

Die Beschwerdeführerin verweist in ihrer Stellungnahme zur Verfügung des Verwaltungsgerichtshofes auf ihre im Verwaltungsverfahren (mit der Berufung) zur Frage der Liebhaberei vorgelegte Prognoserechnung. Die belangte Behörde verweist in ihrer Stellungnahme zur Verfügung des Verwaltungsgerichtshofes darauf, dass die Beurteilung des Mietverhältnisses als Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 LVO zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid führe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Vermietung einer Wohneinheit im Ausmaß von 130 m2 des Hauses in Wien, S-Gasse, eine Einkunftsquelle darstellt (wie die Vermietung der im selben Haus gelegenen Büroeinheit an die W-GmbH) und ob hinsichtlich dieser in Rede stehenden Wohneinheit der Vorsteuerabzug zusteht.

Im Verwaltungsverfahren hat die Beschwerdeführerin als Beilage zu ihrer Berufung eine (einheitliche) Prognoserechnung für die Vermietung der beiden Einheiten des Hauses (Wohneinheit und Büroeinheit) vorgelegt. Auf dieser Grundlage hat die belangte Behörde eine Prognoserechnung für das hier strittige Bestandverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Eltern (betreffend die Wohneinheit) errechnet. Diese Vermietungstätigkeit führt, der im angefochtenen Bescheid dargestellten Prognose zufolge, nach Ablauf von zwanzig Jahren zu einem Gesamt-Werbungskostenüberschuss von ca 1,193.000 S. Dieser Feststellung des angefochtenen Bescheid tritt die Beschwerde nicht entgegen. Auf der Basis dieser Feststellung und unter Berücksichtigung der Miethöhe von (wenn auch wertgesichert) 4.000 S liegt es im Übrigen auf der Hand, dass die Vermietung der Wohneinheit bei der im gegenständlichen Fall gewählten Bewirtschaftungsart auch nicht geeignet ist, innerhalb eines deutlich über 20 Jahren liegenden Zeitraumes einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften.

Zunächst ist festzustellen, dass die Vermietung einer Wohnung in einem Einfamilienhaus eine eigene Beurteilungseinheit und eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO 1993 darstellt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis 19. April 2007, 2006/15/0055, mwN), dass für Zeiträume, in welchen die LVO 1993 in der Stammfassung BGBl Nr. 33/1993 zur Anwendung komme, 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. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist.

Da die Vermietung der Wohneinheit bei der im gegenständlichen Fall gewählten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, innerhalb des von der LVO 1993 vorgegebenen Zeitraumes einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle dar. Die Beschwerdeführerin ist daher nicht in ihren Rechten verletzt, wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die aus dieser Betätigung resultierenden Verluste einkommensteuerlich nicht berücksichtigt hat.

Auch hinsichtlich Umsatzsteuer verletzt der angefochtene Bescheid die Beschwerdeführerin nicht in ihren Rechten.

Gemäß § 6 LVO findet bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO die einkommensteuerliche Liebhabereibetrachtung auch für die Umsatzsteuer Anwendung.

Im gegenständlichen Fall erfüllt die Vermietung - wie oben ausgeführt - die Voraussetzungen einkommensteuerlicher Liebhaberei. Da die streitgegenständliche Betätigung eine solche iSd § 1 Abs 2 LVO darstellt, findet die Liebhabereibeurteilung auch für Zwecke der Umsatzsteuer Anwendung, was bedeutet, dass die Einnahmen (Entgelte) nicht umsatzsteuerpflichtig, andererseits aber auch keine Vorsteuern abzuziehen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, auf welches gemäß § 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, aufgezeigt, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts (Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie) als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen ist.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde somit, indem sie die für die Wohneinheit erzielten Mieteinnahmen (aus der als Liebhaberei zu beurteilenden Vermietung) nicht als umsatzsteuerpflichtige Entgelte und die auf die Wohneinheit entfallenden Vorsteuern nicht als abzugsfähig behandelt hat, die Beschwerdeführerin nicht in subjektiven Rechten verletzt.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zeigt die Beschwerdeführerin auch nicht mit dem Hinweis auf des Urteil des EuGH vom 14. Juli 2005, C-434/03, Charles und Charles-Tijmens, auf, betrifft doch dieses Urteil nicht den Vorsteuerausschluss in Zusammenhang mit Vermietungsumsätzen iSd Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie.

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

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

Wien, am 20. September 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2005140125.X00

Im RIS seit

24.10.2007

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at