jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/19 2004/13/0096

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.09.2007

Index

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

Norm

BAO §167 Abs2;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §28;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lier, über die Beschwerde des Dr. F in Wien, vertreten durch Dorda Brugger Jordis Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Dr. Karl-Lueger-Ring 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. Mai 2004, Zl. RV/3408-W/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1996 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.088 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt in Wien, erlangte als Erbe nach seiner am 23. Dezember 1995 verstorbenen Großmutter M.K. das Eigentum an einer Liegenschaft in Salzburg, auf welcher ein Mietgebäude errichtet war. In diesem Mietgebäude waren Geschäftslokale im Erdgeschoss, Büroräumlichkeiten und Wohnungen vermietet, eine Wohnung hatte M.K. bis zu ihrem Tode bewohnt.

Für die Streitjahre 1996 bis 1999 erklärte der Beschwerdeführer u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche er aus der Vermietung der im erwähnten Gebäude befindlichen Räumlichkeiten erzielt hatte.

Im Gefolge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung hielt die Prüferin in ihrem Bericht vom 17. Oktober 2001 u.a. (Tz 27 "Private Nutzung der Wohnung Top. Nr. 27") fest, die Wohnung sei von M.K. bis zu ihrem Ableben bewohnt gewesen und ab diesem Zeitpunkt dem Erben (Beschwerdeführer(zur Verfügung gestanden. In den Betriebskostenabrechnungen sei Top Nr. 27 als "Leerstehung" behandelt worden. Die Betriebskosten seien in den Überschussrechnungen zur Gänze als Aufwand erfasst worden. Weiters sei im Zuge

verschiedener Renovierungsarbeiten auch die Wohnung Top Nr. 27 saniert und teilweise neu eingerichtet worden. Im Falle der privaten Nutzung einer Liegenschaft durch einen Alleineigentümer könnten nur jene Werbungskosten Berücksichtigung finden, die nicht die privat genutzten Teile des Hauses beträfen. Dementsprechend sei auch keine fiktive Miete für die Wohnung anzusetzen. Da die Wohnung im Prüfungszeitraum (1996 bis 1999) "keiner Vermietung zugeführt" worden sei und erst nach dem Eigentumsübergang des gesamten Objektes an die (den Familiennamen des Beschwerdeführers tragende) Privatstiftung (Eintragung des Eigentumsrechtes am 29. September 2000) erstmalig im Dezember 2000 an Klienten des Beschwerdeführers aus Uruguay für 20 Nächte um 30.000 S (Rechnung vom 5. Jänner 2001) und im Jahr 2001 lediglich an einen Freund und Geschäftspartner des Beschwerdeführers aus Großbritannien für 20 Übernachtungen um 33.000 S (Rechnung vom 1. September 2001) zur Verfügung gestellt worden sei, liege eine Einkunftsquelle für den Prüfungszeitraum nicht vor. Daher seien die in den Überschussrechnungen enthaltenen Aufwendungen - soweit sie sich auf die Wohnung Top Nr. 27 beziehen - nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Der Anteil der Wohnung Top Nr. 27 an der gesamten Wohn- und Bürofläche von 1.569 m2 sei mit 4,87 % (76,50 m2) ermittelt worden. Am 29. September 2000 sei das Mietobjekt in die erwähnte Privatstiftung mit der Auflage eingebracht worden, dass dem Beschwerdeführer die Wohnung Top Nr. 27 zur Verfügung stehe. Der Beschwerdeführer habe nach Sanierung der Wohnung diese ab Dezember 2000 fallweise an Klienten und Geschäftspartner vermietet. Da sich die Besitzverhältnisse am Mietobjekt ab September 2000 verändert hätten, wäre die Nutzung der Wohnung Top Nr. 27 ab diesem Zeitpunkt neu zu beurteilen.

Deshalb rechnete die Prüferin (Tz 28 ihres Berichtes) dem vom Beschwerdeführer erklärten Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten rund 65.000 S (für 1996), 66.000 S (für 1997), 75.000 S (für 1998) und 135.000 S (für 1999) an nicht anerkannten Werbungskosten ("private Nutzung Top Nr. 27") hinzu. Weiters erkannte sie im Zusammenhang mit den Aufwendungen für das Mietobjekt auf diese Wohnung entfallende Vorsteuern in näher angeführten Beträgen nicht an.

Mit Bescheid vom 15. Oktober 2001 setzte das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuer für 1996 bis 1999 fest und übernahm dabei insoweit die Berechnungen der Prüferin.

Dagegen berief der Beschwerdeführer. Zu der in Rede stehenden Liegenschaft in Salzburg führte er aus, er habe das Miethaus von seiner am 23. Dezember 1995 verstorbenen Großmutter M.K. als Erbe erworben. Das Verlassenschaftsverfahren habe erst im Dezember 1997 mit Unterzeichnung des Übereinkommens über den Pflichtteilsverzicht seiner pflichtteilsberechtigten Mutter abgeschlossen werden können. Erst ab diesem Zeitpunkt habe er endgültig frei über die geerbte Liegenschaft verfügen können. Der Beschwerdeführer habe die Nutzung des Objektes als Miethaus zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung nach seiner Großmutter fortgesetzt. Die Wohnung Top Nr. 27 sei von M.K. jahrzehntelang bis zu ihrem Tod bewohnt worden und wegen der auch durch das hohe Alter der M.K. von 93 Jahren bedingten starken Abnützung äußerst sanierungsbedürftig gewesen. Da der Beschwerdeführer keinerlei eigenes Wohnbedürfnis in Salzburg habe (Hauptwohnsitz in Wien, Ferienwohnsitz in Kärnten), sei für ihn von vornherein auch die Vermietung von Top Nr. 27 festgestanden. Nach Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens sei sofort mit der Sanierung und Instandsetzung der Wohnung begonnen worden, gleichzeitig seien die längst notwendigen umfangreichen Instandsetzungsarbeiten (u.a. Erneuerung der Zentralheizung und Elektroinstallationen) für das gesamte Miethaus fortgesetzt worden, die zwangsläufig schon 1996 begonnen worden seien und welche im Wesentlichen im Jahr 2000 hätten abgeschlossen werden können. Im Sanierungszeitraum sei es wegen dieser Baumaßnahmen unmöglich gewesen, die Wohnung Top Nr. 27 als Wohnraum zu benützen oder erfolgreich gewinnbringend zu vermieten.

Durch die umfangreichen Sanierungsmaßnahmen in Top Nr. 27 sei die Vermietungsabsicht klar zum Ausdruck gebracht worden, weil eine kostenintensive Renovierung für eine leer stehende Wohnung, für die keinerlei Eigenbedarf vorhanden sei, nur dann zweckmäßig sei, nicht aber für eine bloße Vermögensanlage. Diese Vermietungsabsicht sei auch gegenüber der Hausverwaltung nachweislich stets zum Ausdruck gebracht worden, eine andere Verwertungsmöglichkeit sei nicht in Erwägung gezogen worden. Die Prüferin habe selbst einerseits festgestellt, dass die Wohnung nach Abschluss der Sanierung vermietet worden sei, behaupte andererseits in keinem Punkt, dass diese Vermietungsabsicht jemals ernsthaft gefehlt hätte. Die tage- und wochenweise Vermietung der Wohnung an Künstler und Touristen, insbesondere während der Festspielzeit, sehe der Beschwerdeführer als längerfristig profitablere Vermietungsform an, zumal die Wohnung voll möbliert sei und nach der Sanierung durch die teilweise antiken Möbel

die Bedürfnisse des Zielpublikums besonders anspreche. Für die Vermietung erziele der Beschwerdeführer einen Mieterlös von rund 109 EUR täglich, was bei üblichen längerfristigen Wohnungsmieten nicht realisierbar sei. Diese lukrative Form der tage- und wochenweisen Vermietung sei in Salzburg durchaus üblich.

Eine private Nutzung der Wohnung durch den Eigentümer sei von der Prüferin weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, sondern lediglich auf Grund des Fehlens von Mieteinnahmen im Prüfungszeitraum behauptet worden. Bei der in Rede stehenden Wohnung handle es sich seit dem unentgeltlichen Erwerb durch den Beschwerdeführer weder um eine privat genutzte Wohnung, noch habe für diese Wohnung jemals die Vermietungsabsicht gefehlt. Vielmehr sei das gesamte Objekt von Beginn an zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestimmt gewesen. Die lange Leerstehung der in Rede stehenden Wohnung resultierte ausschließlich aus der langwierigen Erbauseinandersetzung und der daran anschließenden notwendigen Sanierung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde zu den Einkünften aus der Vermietung der Wohnung Top Nr. 27 aus, wenn der Alleineigentümer Teile seines Mietobjektes für private Zwecke (Wohnung für sich und seine Familie oder nahe Angehörige) nutze, scheide dieser privat genutzte Teil aus dem "Verrechnungskreis der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" aus. Anders als beim "mietrechtlichen Verrechnungskreis" seien für die vom Hauseigentümer bewohnten Wohnungen keine fiktiven Einnahmen anzusetzen. Die Aufteilung der Werbungskosten habe nach der Relation der Nutzfläche oder bei unterschiedlicher Raumhöhe auch nach der Kubatur zu erfolgen. Den erzielten Einnahmen aus der Vermietung seien nur jene Werbungskosten gegenüberzustellen, die sich auf nicht privat genutzte Teile des Hauses bezögen.

Dass die Wohnung Top Nr. 27 in den Jahren 1996 bis 1999 nicht vermietet worden sei, habe der Beschwerdeführer mit dem anfänglichen langwierigen Verlassenschaftsverfahren und damit begründet, dass die Wohnung hätte saniert werden müssen. Erstmals im Dezember 2000 und weiter im Jahr 2001 sei die Wohnung jeweils für 20 Tage an einen Klienten und einen Geschäftsfreund des Beschwerdeführers vermietet worden.

Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Wohnobjekt könnten auch dann Berücksichtigung finden, wenn vorübergehend keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstünden. Andererseits seien aber abziehbare Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Wohnobjekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden könne.

Aufwendungen auf ein solches Wohnobjekt seien steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage und nicht Aufwendungen zu Erwerb, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Werbungskosten könnten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor der Steuerpflichtige noch aus einer Vermietung Einkünfte erziele. Für diese Berücksichtigung reichten allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung bloß ins Auge fasse. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sei, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden könne. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen müsse klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten.

Die Wohnung Top Nr. 27 sei in den Streitjahren nicht vermietet worden. Eine Vermietungsabsicht in diesen Jahren sei nicht erkennbar. Im Jahr 2001 sei im Zuge der Betriebsprüfung die Absicht zu vermieten bekannt gegeben worden. Unterlagen über Inserate oder über abzuschließende Mietverträge seien nicht vorgelegt worden. Erstmals nach dem Ende des strittigen Veranlagungszeitraumes aufgestellte Behauptungen des Beschwerdeführers könnten nicht als Nachweis der Vermietungsabsicht im Sinne der Rechtsprechung gewertet werden. Die vom Beschwerdeführer behauptete Absicht der tage- und wochenweisen Vermietung könne nur als eine bloße Absichtserklärung gewertet werden, die nach dem strittigen Veranlagungszeitraum zum Ausdruck gebracht worden sei. Auch die Sanierung des gesamten Hauses lasse nicht den Schluss auf eine ernsthafte Vermietungsabsicht bezüglich der Wohnung zu. Dass die Wohnung besonders aufwendig und in einer ein renommiertes Publikum ansprechenden Weise renoviert worden sei, bringe nicht klar und eindeutig die Vermietungsabsicht zum Ausdruck.

Davon ausgehend erkenne die belangte Behörde die Ausgaben im Zusammenhang mit der Wohnung Top Nr. 27 nicht als Werbungskosten an, weil eine Vermietungsabsicht keineswegs klar zum Ausdruck gekommen sei. Bei dieser

Sachlage könne auch dahingestellt bleiben, ob für das Leerstehen der Wohnung private Motive ausschlaggebend gewesen seien. Daher seien auch die Vorsteuern zu kürzen gewesen, welche auf die geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung Top Nr. 27 entfielen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085, VwSlg. 7868/F, mwN, und vom 31. März 2004, 2003/13/0151) unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für die Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, muss als klar erwiesen angesehen werden können. Dies gilt auch, wenn Objekte zB nach einer Vermietung (vorübergehend) leer stehen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Juli 2007, 2006/14/0034). Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hatte die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten.

Die belangte Behörde stellte im angefochtenen Bescheid fest, dass die in Rede stehende Wohnung Top Nr. 27 im dem Beschwerdeführer gehörenden Miethaus in den Streitjahren nicht vermietet gewesen und erstmals im Dezember 2000 und dann weiter im Jahr 2001 jeweils für 20 Tage vermietet worden sei. Eine Vermietungsabsicht in den Streitjahren sei nicht erkennbar.

Ausgehend von der tatsächlichen Vermietung ab dem Jahr 2000 (nach Ende der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Sanierung der Wohnung), welche von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen wurde, setzt die Annahme der belangten Behörde, in den Streitjahren habe keine Vermietungsabsicht bestanden, eine spätere Änderung des Vorhabens des Beschwerdeführers hinsichtlich der Verwendung der in Rede stehenden Wohnung und ein Entstehen der Vermietungsabsicht nach den Streitjahren voraus. Auf Grund welcher tatsächlichen Umstände die belangte Behörde entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers von einem späteren Entschluss zur Vermietung hätte ausgehen dürfen, legte sie weder im angefochtenen Bescheid dar, noch ist ein solcher den vorgelegten Verwaltungsakten zu entnehmen. Weshalb die vom Beschwerdeführer dargelegte Vermietungsabsicht ursprünglich nicht gegeben gewesen wäre, vermag die belangte Behörde somit nicht schlüssig zu erläutern.

Dass die bei der tatsächlichen Vermietung ab dem Jahr 2000 erzielten Beträge bei nur tageweiser Vermietung wegen ihrer (geringen) Höhe allenfalls in keinem Verhältnis zu den für die Streitjahre geltend gemachten Werbungskosten stünden, welches die belangte Behörde zur Beurteilung als Liebhaberei geführt hätte, geht aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor.

Die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten bindenden Vereinbarungen, aus denen eine Vermietungsabsicht eines Objektes hervorgehen, können bei einer erst zu sanierenden Wohnung in einem abgewohnten Zustand, wie es der Beschwerdeführer behauptet hat und von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt wurde, im Allgemeinen erst nach der erfolgten Sanierung oder zumindest kurz vorher in sinnvoller Weise abgeschlossen werden. Welche nach außen hin erkennbaren Umstände, die auf eine Vermietungsabsicht hindeuten hätten können, vom Beschwerdeführer hätten geltend gemacht werden können, jedoch nicht geltend gemacht wurden, lässt die belangte Behörde offen.

Bei Sachverhaltskonstellationen wie im Beschwerdefall ist von der Behörde die Frage, ob eine Vermietungsabsicht bestehe, mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. das zur Umsatzsteuer ergangene hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0063).

Die belangte Behörde hat in keiner Weise dargetan, dass der Beschwerdeführer die in Rede stehende Wohnung entweder in den Streitjahren oder nach erfolgter Sanierung in den Jahren 2000 und 2001 - abgesehen von den Tagen der tageweisen Vermietung - zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken für nahe Angehörige genutzt hätte.

Mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, eine kostenintensive Renovierung einer leerstehenden Wohnung als bloße Vermögensanlage sei nicht sinnvoll und er habe die Wohnung ohne jeglichen Eigenbedarf zum Zwecke der Vermietung saniert, die Vermietungsabsicht sei auch der Hausverwaltung gegenüber zum Ausdruck gebracht worden,

hat sich die belangte Behörde nicht ausreichend auseinandergesetzt. Sie erschöpfte sich in den Ausführungen, dass die Wohnung besonders aufwendig und in einer ein renommiertes Publikum ansprechenden Weise renoviert worden sei, bringe die Vermietungsabsicht nicht klar und eindeutig zum Ausdruck. Damit hat sie jedoch nicht schlüssig begründet, weshalb sie die Möglichkeit der Nutzung der in Rede stehenden Wohnung zu Wohnzwecken des Beschwerdeführers oder allenfalls eines nahen Angehörigen oder die Möglichkeit eines Verkauf des Miethauses vor Vermietung der in Rede stehenden Wohnung für wahrscheinlicher hielte als eine Vermietung auch der in Rede stehenden Wohnung.

Soweit die belangte Behörde in der tage- und wochenweisen Vermietung der in Rede stehenden Wohnung eine bloße Absichtserklärung sieht, die nach dem Veranlagungszeitraum zum Ausdruck gebracht worden sei, ist ihr entgegenzuhalten, dass eine tatsächliche Vermietung gerade das Umsetzen einer Absichtserklärung und nicht eine bloße Absichtserklärung darstellt. Mit ihren Ausführungen, im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2001 sei die Vermietungsabsicht bekannt gegeben worden, weshalb die belangte Behörde die erstmals nach dem Ende des Veranlagungszeitraumes aufgestellten Behauptungen des Beschwerdeführers nicht als Nachweis der Vermietungsabsicht werten müsse, übersieht die belangte Behörde, dass diese angebliche "Bekanntgabe der Vermietungsabsicht" während der Betriebsprüfung im Jahr 2001 eine tatsächliche, zurückliegende Vermietung bereits im Jahr 2000 betrifft und die "Bekanntgabe" der Abgabenbehörde gegenüber nicht erforderlich ist, sondern die Vermietungsabsicht nach außen zum Ausdruck kommen und nicht unbedingt der Abgabenbehörde gegenüber ersichtlich sein muss.

Die Unschlüssigkeit der Begründung des angefochtenen Bescheides zu den Vorwerbungskosten erfasst auch die Frage der Abziehbarkeit von Vorsteuern noch vor der Erzielung von Umsätzen aus der Vermietung der Wohnung.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen des gestellten Begehrens auf die §§ 47 ff VwGG - insbesondere § 59 Abs. 1 leg. cit. - und auf die Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. September 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004130096.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