jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/14 2002/13/0001

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 14.12.2005

Index

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

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993;
LiebhabereiV;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde des E G in W, vertreten durch Dr. Marcella Prunbauer-Glaser, Dr. Andreas Peyrer-Heimstätt und Dr. Leonhard Romig, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Mahlerstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Va) vom 19. November 2001, GZ. RV/168-16/09/97, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1993 und 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, somit hinsichtlich Einkommensteuer 1993 und 1994, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte für die Streitjahre 1993 und 1994 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung u.a. einer Eigentumswohnung in der S-Straße 4 (im Folgenden: Top 2) und eines als Top 44 bezeichneten Objektes in der C-Straße 37.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 1993 und 1994 schied das Finanzamt die geltend gemachten Verluste aus Vermietung und Verpachtung aus der Bemessungsgrundlage aus. Bei der Festsetzung der Umsatzsteuer dieser Jahre ließ das Finanzamt die erklärten Umsätze zwar unverändert, kürzte aber die geltend gemachten Vorsteuern um Beträge, von denen es annahm, dass sie auf die nicht anerkannten Aufwendungen entfielen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer einen Vorhalt, mit dem er u. a. aufgefordert worden sei, Prognoserechnungen hinsichtlich der vermieteten Objekte vorzulegen, nicht beantwortet habe.

In seiner dagegen erhobenen Berufungsergänzung vom 29. April 1997 brachte der Beschwerdeführer vor, dass sich für Top 2 bereits ab dem Jahr 1995 - wie der Einkommensteuererklärung dieses Jahres entnommen werden könne - ein Einnahmenüberschuss ergebe. Auf Grund sinkender Zinsenbelastungen werde der Einnahmenüberschuss für 1996 rund 34.000 S betragen, für die Jahre 1997 und 1998 seien Einnahmenüberschüsse von rund 67.000 S bzw. 100.000 S zu erwarten. Bei Top 44 handle es sich um ein Geschäftslokal, das "fallweise" sowohl an eine den Namen des Beschwerdeführers tragende GmbH (im Folgenden: E. GmbH) wie auch an "Fremde" vermietet werde. Auch diesbezüglich würden sich die Zinsbelastungen jedes Jahr um rund 100.000 S verringern.

Mit Vorhalt vom 23. November 2000 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer erneut auf, die bereits vom Finanzamt "abverlangten Unterlagen und Nachweise (insbesonders eine Prognoserechnung betreffend der Top 44 und der Mietverträge)" vorzulegen.

In seinem auf den Vorhalt Bezug nehmenden Schreiben vom 5. April 2001 erklärte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers, dass es sich bei Top 44 um einen großen Raum ohne Unterteilungen handle, welcher "sicher nicht für Wohnzwecke verwendbar" sei. Das Objekt sei - wie dem Vertreter des Beschwerdeführers erst jetzt bekannt geworden sei - zu 70% (1993 und 1994) und danach zu rund 50% für Zwecke des Einzelunternehmens verwendet worden, sodass die im Rahmen der Mieteinkünfte geltend gemachten Werbungskosten entsprechend zu kürzen seien. Solcherart verringere sich der Verlust des Jahres 1993 auf 22.946,73 S. Sollte ungeachtet dieser Umstände noch immer die Annahme von Liebhaberei im Raum stehen, wäre eine Prognoserechnung erst nach Erhalt weiterer Informationen seitens der näher bezeichneten Bank, mit der Vereinbarungen über Zinsfreistellungen getroffen worden seien, möglich.

In einem weiteren Schreiben vom 22. Mai 2000 hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer hinsichtlich des Objektes Top 44 vor, dass selbst unter gänzlicher Außerachtlassung der Zinsen die übrigen Werbungskosten die für das Jahr 1994 erklärten Einnahmen übersteigen würden, sodass die Vermietungstätigkeit nicht als Einkunftsquelle geeignet erscheine. Vor diesem Hintergrund werde der Beschwerdeführer neuerlich aufgefordert, eine Prognoserechnung zu erstellen, aus welcher ersichtlich sei, wann ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwirtschaftet werden könne. Weiters seien sämtliche Miet- und Kreditverträge, die Tilgungspläne sowie die Betriebskostenabrechnungen vorzulegen. Hinsichtlich Top 2 enthielt der Vorhalt zudem die Aufforderung, anhand der Mietverträge und Betriebskostenabrechnungen sowie der Zahlungsbelege die in den Einnahmen enthaltenen und weiterverrechneten Betriebskosten darzulegen, sowie die Ankündigung, den im Kaufpreis enthaltenen Grundanteil mit 30% der Gesamtkosten zu schätzen.

Nachdem der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung auf die zuständige Hausverwaltung der Wohnungseigentümergemeinschaft, die die Betriebskostenabrechnung vornehme und die Belege aufbewahre, bzw. auf laufende Verhandlungen mit der Bank über angestrebte Zinssenkungen, hingewiesen hatte, legte er in der mündlichen Verhandlung über seine Berufung eine Prognoserechnung für die Vermietung von Top 44 vor, welche für das Jahr 2001 das Erreichen eines Gesamteinnahmenüberschusses von rund 148.000 S auswies.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung betreffend Umsatzsteuer insoweit Folge, als sie die Vermietung der Räumlichkeiten in der C-Straße als Betätigung iSd § 1 Abs.1 der LVO 1993 beurteilte, für welche nach § 6 der Verordnung niemals von Liebhaberei ausgegangen werden könne. Hinsichtlich der Vermietung der Eigentumswohnung Top 2 schied sie die jährlichen Mietentgelte von jeweils 144.000 S aus den erklärten Umsätzen aus, sah aber auch von Kürzungen der geltend gemachten Vorsteuerbeträge mit der Begründung ab, dass die "Ausgabenstruktur (Bankzinsen, Folge-Afa)" die Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen nicht erkennen lasse.

Einkommensteuerlich schloss sich die belangte Behörde hinsichtlich der vor dem Verwaltungsgerichtshof noch strittigen Objekte Top 2 und Top 44 der Beurteilung des Finanzamtes, es liege keine Einkunftsquelle vor, an. Begründend führte die belangte Behörde sachverhaltsbezogen aus, dass die Eigentumswohnung im Jahr 1991 erworben und im Jahr 1998 verkauft worden sei, sodass für das Objekt Top 2 ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vorliege. Demzufolge seien unabhängig von Prognosen, die für Top 2 ergeben hätten, dass in zwölf Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar gewesen wäre, nur die im abgeschlossenen Zeitraum erzielten Ergebnisse heranzuziehen. Bei einem Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes sei nur im Falle von Unwägbarkeiten trotzdem von einer Einkunftsquelle auszugehen. Da aus der Aktenlage keine Unwägbarkeiten hervorgingen, welche ein Ausbleiben des Gesamterfolges innerhalb des absehbaren (überschaubaren) Zeitraumes bewirkt haben, führe der Verkauf des Objektes zur Versagung der Einkunftsquelleneigenschaft. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO seien nur Unwägbarkeiten maßgeblich, die aus der Einkunftsquelle selbst stammten. Dass der Verkauf der Eigentumswohnung zum Zweck der Schuldenverminderung erfolgt sei - wie dies der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung vermutet habe -, stelle jedenfalls keine "solche Unwägbarkeit" dar.

Zur Vermietung des Objektes Top 44 wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass sich bereits auf Grund der für den Zeitraum 1992 bis 1996 ausschließlich erklärten Werbungskostenüberschüsse von insgesamt rund 2,8 Mio. S, des auch für 1999 mit minus 414.080 S unverändert schlechten Ergebnisses, der Stagnation der Vermietungsergebnisse, welche im Wesentlichen auf ungenügende Mieterträge, hohe Fixkosten und extrem hohe Finanzierungskosten zurückzuführen seien, keine objektiv nachvollziehbaren Umstände ergäben, die einen positiven Gesamtüberschuss innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erwarten ließen. Wenngleich die niedrigen Mieterträge durch die fallweise Vermietung an die E. GmbH verursacht sein könnten, spräche auch dieser Umstand nicht für die Ertragsfähigkeit des Objektes, weil es am Beschwerdeführer selbst gelegen wäre, ein kostendeckendes Entgelt zu vereinbaren. Im Übrigen fände auch die Behauptung des Beschwerdeführers, dass die Zinsenbelastung abnehme, in den tatsächlich für die Jahre 1993 bis 1999 geltend gemachten Zinsen keine Entsprechung. Die Zinsen würden seit 1998 steigen und jedenfalls nicht kontinuierlich sinken. Zur Zinsfreistellung für die Jahre 2000 und 2001 sei zu bemerken, dass dadurch die Gesamtlaufzeit der Kredite verlängert worden sei. Aus der Aktenlage ergäben sich für die belangte Behörde keine Anhaltspunkte dafür, dass innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar sein könnte.

Stelle man den maximal erzielten Mieteinnahmen von rund 400.000 S die Fixkosten (Abschreibungen und Betriebskosten) von rund 250.000 S gegenüber, verbleibe "isoliert gesehen" ein jährlicher Überschuss von rund 150.000 S. Setze man diesen Betrag in Relation zu dem in den Jahren 1993 bis 1999 erwirtschafteten Gesamtverlust von rund 2,9 Mio. S, ergebe sich schon ohne Berücksichtigung der Zinsen ein Kalkulationszeitraum von 26 Jahren, innerhalb dessen ein möglicherweise positiver Überschuss erzielbar wäre. Allerdings könne nicht davon ausgegangen werden, dass ab dem Jahr 2000 keine Zinsen mehr anfallen werden, gehe doch aus dem vorgelegten Schreiben des Kreditinstitutes eine Laufzeit bis 2013 bzw. bis 2019 hervor. Eine Prognoserechnung habe der Beschwerdeführer nicht vorgelegt. Auch der Aufforderung, die Miet- und Kreditverträge sowie die Betriebskostenabrechnungen vorzulegen, sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen.

Näher geschilderte Umstände ließen die belangte Behörde zudem zu dem Schluss gelangen, dass der Beschwerdeführer (was im Verwaltungsverfahren unerwähnt geblieben sei) Eigentümer eines weiteren Geschäftslokals (Top 38) sei, das er seit 1989 im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens halte und für das in der Bilanz des Unternehmens auch Mieterlöse ausgewiesen würden. Vor diesem Hintergrund sei es unglaubwürdig, dass der Beschwerdeführer auch Top 44 im angegebenen Ausmaß für Zwecke seines Einzelunternehmens verwende. Zudem würden bei Annahme einer 70%igen Eigennutzung nur 3,6 Monate für die Vermietung zur Verfügung stehen, was rechnerisch eine unverhältnismäßig hohe Monatsmiete von rund 110.000 S voraussetzen würde. Dazu komme, dass der Beschwerdeführer ein Büro in W. und eines in S. unterhalte und er offenbar auf Grund freier Kapazitäten an "seine GmbH" Räumlichkeiten vermiete. Auch lasse die aktenkundige Vertretertätigkeit des Einzelunternehmens nicht erkennen, dass der Beschwerdeführer neben seinem Büro einen weiteren Lagerraum unterhalten haben könnte. Insgesamt gehe das Vorbringen, Top 44 werde sechs Mal im Jahr für Warenausstellungen genutzt, über den Rahmen einer bloßen Behauptung nicht hinaus. Davon abgesehen sei auch nicht ersichtlich, warum sechs Warenausstellungen

pro Jahr zu einer 70%igen bzw. 50%igen Eigennutzung führen sollten und aus welchem Grund die Räumlichkeiten trotz behaupteter intensiver betrieblicher Nutzung nicht in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens aufgenommen worden seien.

Die belangte Behörde komme aus all diesen Gründen zu dem Schluss, dass die ungewöhnlich hohen Werbungskostenüberschüsse auf die ungewöhnliche Form der Bewirtschaftung zurückzuführen seien, welche der Beschwerdeführer auch nicht bereit gewesen sei, nachvollziehbar darzustellen. Die besonderen Verhältnisse im Zusammenhang mit der Vermietung von Top 44 erlaubten auch keine Gesamtbetrachtung dieser Vermietung mit der Vermietung anderer von der belangten Behörde als Einkunftsquelle anerkannten Räumlichkeiten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid "im Recht auf Berücksichtigung seiner Verluste aus Vermietung und Verpachtung bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens verletzt". Aus dem so formulierten Beschwerdepunkt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer den Bescheid nur in Bezug auf die Einkommensteuer der Jahre 1993 und 1994 bekämpft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in den Erkenntnissen vom 27. Februar 2001, 2000/13/0137, und vom 16. September 2003, 2000/14/0159, ausgesprochen hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990, BGBl. Nr. 322, zur Anwendung kommt, die 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. Gleiches gilt im zeitlichen Anwendungsbereich der für die Streitjahre 1993 und 1994 grundsätzlich anzuwendenden Stammfassung der LVO 1993, BGBl. Nr. 33.

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. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten für einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in den Erkenntnissen vom 23. März 2000, 97/15/0009, und vom 24. Juni 1999, 97/15/0082, Slg. 7.415 F, zum Ausdruck gebracht hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines "gesamtpositiven Ergebnisses" übertragen wird. 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 von vornherein zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig 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 unvorhergesehener Umstände, ergeben hat.

Hinsichtlich der Vermietung der Eigentumswohnung Top 2 vertrat die belangte Behörde die Rechtsauffassung, dass trotz objektiver Ertragsfähigkeit innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Liebhaberei vorliege, wenn die Betätigung vorzeitig beendet werde und der Grund hiefür nicht in "Unwägbarkeiten, die aus der Einkunftsquelle selbst stammen" gesehen werden könne. Ein Verkauf der Eigentumswohnung zum Zwecke der Schuldenminderung könne keinesfalls als relevante "Unwägbarkeit" betrachtet werden.

Damit hat sie, wie sich aus der oben wiedergegebenen Rechtsprechung ergibt, die Rechtslage verkannt.

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat zwar den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat; in diesem Zusammenhang kommt aber auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers Feststellungen darüber zu treffen, ob der Plan des Beschwerdeführers darauf gerichtet war, die Eigentumswohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. zumindest bis zum Erzielen eines "gesamtpositiven

Ergebnisses" zu vermieten oder die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Eigentumswohnung bieten würde. Dass der Verkauf der Wohnung zum Zwecke der Schuldenminderung erfolgte, ersetzte diese Feststellung jedenfalls noch nicht, weil der Entschluss, die Schulden durch Verkauf der Eigentumswohnung zu reduzieren, entweder Teil eines von vornherein bestehenden Planes gewesen sein konnte, oder auch erst nachträglich infolge - vom Beschwerdeführer darzulegender - unvorhergesehener Umstände entstanden sein konnte.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Zum Beschwerdevorbringen betreffend Top 44, "gerade bei einer nicht dauernden Vermietung sind sowohl signifikant bessere als auch schlechtere Ergebnisse als bei einer üblichen Vermietung möglich", ist aus verfahrensökonomischen Gründen daran zu erinnern, dass die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung. Die Verträge müssen demnach, um steuerlich anerkannt zu werden, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 24. September 2002, 99/14/0006, VwSlg. 7745/F).

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 14. Dezember 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2002130001.X00

Im RIS seit

23.01.2006

Zuletzt aktualisiert am

14.11.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at