jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/11/23 2002/15/0024

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.11.2004

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §28;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der Dr. E in S, vertreten durch Mag. Walter Messner, Wirtschaftsprüfer in 8010 Graz, Friedrichstraße 31, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 12. Dezember 2001, GZ RV 587/1-8/01, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1987 bis 1992, 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

Die Beschwerdeführerin ist Zahnärztin. Im Zuge einer im Jahr 1993 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer ua die Feststellung, dass sie eine bebaute Liegenschaft im März 1987 um 6,5 Mio S gekauft und im Oktober 1992 um 26 Mio. S verkauft habe. Aus der Vermietung dieser Liegenschaft seien allein im Zeitraum 1987 bis 1990 Verluste von insgesamt 1,569.690 S entstanden. Die einzelnen Wohnungen des Gebäudes seien bereits bei Erwerb durch die Beschwerdeführerin vermietet gewesen. Die mit der Hausverwaltung beauftragte S-GmbH habe in den durch Ausmietung frei gewordenen Wohnungen (durch mündliche Vereinbarung) ein Hauptmietverhältnis begründet und ihrerseits durch die Untervermietung Einnahmen erzielt, welche die Hauptmiete wesentlich überstiegen hätten. Die Beschwerdeführerin habe es hingenommen, dass die S-GmbH als Hauptmieterin umfangreiche Investitionen getätigt und teilweise vorfinanziert habe, wobei auf Grund einer chaotischen

Gesamtkonzeption intakte Altbauwohnungen zu jahrelangen Baustellen verkommen seien. Zum Teil seien Ausbaumaßnahmen auf Grund von rechtskräftigen Abbruchbescheiden von baupolizeilichen Schleifungsmaßnahmen bedroht gewesen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätten die Tätigkeiten der Hausverwaltung nur der Veräußerung des Objektes gedient, nämlich der Veräußerung nach Freimachung von Bestandnehmern. Die Vermietung der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin sei sowohl in einkommen- als auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht als Liebhaberei anzusehen gewesen.

Die Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1987 bis 1992, mit denen sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers anschloss, wies die belangte Behörde mit Bescheid vom 24. Oktober 1996 ab. Da die Beschwerdeführerin das im März 1987 erworbene Mietobjekt bereits im Oktober 1992 wieder veräußert habe, komme für die Beurteilung der Wirtschaftsführung nur der Zeitraum von 1987 bis 1992 in Betracht. Entscheidend sei die Art der Wirtschaftsführung während des genannten Zeitraumes. Sie sei durch Fremdkapitalfinanzierung und durch die Vermietung an die mit der Hausverwaltung und der Sanierung beauftragte S-GmbH gekennzeichnet. Die objektive Eignung zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen sei nicht gegeben sei. Da die Beschwerdeführerin die Liegenschaft bereits vor Beendigung der Sanierung und Adaptierung verkauft habe und sich damit jeder Möglichkeit begeben habe, die prognostizierten Einnahmen (ca. 2,1 Mio S pro Jahr) und den behaupteten Gesamtüberschuss zu erzielen, sei die Prognoserechnung für die Entscheidung nicht relevant.

Diese Berufungsentscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 23. März 2000, 97/15/0009, auf welches zur weiteren Sachverhaltsdarstellung verwiesen wird, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben. Sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, sei 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. Der Annahme der Ertragsfähigkeit einer - auf Dauer geplanten - Vermietungsbetätigung müsse es nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen werde. In Verkennung der Rechtslage habe es die belangte Behörde unterlassen, Feststellungen darüber zu treffen, ob die Vermietung - soweit gesetzliche Mietzinsbeschränkungen zur Anwendung gekommen sind, unter Heranziehung fiktiver marktkonformer Mieten - in der Art, wie sie konkret betrieben worden sei, zur Erwirtschaftung eines Einnahmenüberschusses geeignet gewesen sei.

Im fortgesetzten Verfahren legte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 29. März 2001 eine Prognoserechnung über den Zeitraum 1987 bis 2006 vor, aus der hervorgeht, dass sich im 20. Jahr (2006) erstmals ein positives Gesamtergebnis (von 377.015 S) ergebe. Der Prognose liegt die Annahme zugrunde, dass auch jene Flächen (ca 130 m2), deren Nutzung für Zwecke eines zweiten (zusätzlichen) Standortes der Zahnarztordination der Beschwerdeführerin in Erwägung gezogen gewesen sei, Vermietungszwecken dienten.

Die belangte Behörde hielt der Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 28. August 2001 vor, der Prognoserechnung liege die Annahme zugrunde, dass - zusätzlich zur Vermietung des Gebäudes für Wohnzwecke - ab 1994 die Kellerräumlichkeiten des Gebäudes im Ausmaß von 379 m2 für Gastronomiezwecke und daher zu einem Quadratmeterpreis von 80 S/Monat vermietet würden. Die Beschwerdeführerin sei aber der Aufforderung des Finanzamtes, eine Baugenehmigung für den Ausbau des Kellers für gewerbliche Zwecke (insbesondere als Gastlokal) vorzulegen, nicht nachgekommen. Nach der Aktenlage seien die Bauarbeiten im Keller über Anordnung der Baubehörde eingestellt worden. Vor diesem Hintergrund könne in der Prognose nicht von einer Vermietung für Zwecke eines Gastgewerbebetriebes ausgegangen werden. Die belangte Behörde gehe daher bloß von einer Vermietung des Kellers für Lager- bzw Abstellzwecke aus, wofür im Jahr 1994 lediglich eine Miete von 40 S pro Monat und Quadratmeter erzielbar sei. Die erzielbaren Mieten seien daher ab 1994 um jährlich 181.920 S (für die nachfolgenden Jahren zuzüglich der in der Prognose für alle Mieten angenommenen Indexsteigerung von jährlich 2%) zu kürzen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. September 2001 teilte die Beschwerdeführerin mit, bei Erwerb der Immobilie im Jahr 1987 sei geplant gewesen, die Kellerräumlichkeiten als Lokal zu vermieten. Zu diesem Zeitpunkt sei nicht davon auszugehen gewesen, dass der Ausbau der Kellerräume aufgrund behördlicher Eingriffe nicht durchgeführt werden könne.

Mit Vorhalt vom 20. September 2001 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit, bis Ende des Jahres 1989

hätten in dem in Rede stehenden Gebäude Mieter gewohnt, auf welche die mietengesetzlichen Mietzinsbeschränkungen zur Anwendung gekommen seien. Daher seien für den Zeitraum 1987 bis 1989 an Stelle der tatsächlich vereinnahmten Mieteinnahmen die - unter Beachtung des tatsächlich in diesem Zeitraum bestehenden Bauzustandes - marktkonformen Mieten anzusetzen.

Dem Vorhalt entsprechend legte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 10. Oktober 2001 eine Prognose vor, die bereits für das 19. Jahr (Jahr 2005) ein positives Gesamtergebnis ausweist (in Höhe von 608.861 S).

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung. Sie gelangte - wie bereits im ersten Rechtsgang - zum Ergebnis, dass die Vermietung keine Einkunftsquelle und keine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit darstelle. Die belangte Behörde nehme nicht als erwiesen an, dass die Vermietung von vornherein auf einen bloß begrenzten Zeitraum (bis zur tatsächlich erfolgten Veräußerung) geplant gewesen wäre. Vielmehr habe sich die Beschwerdeführerin aufgrund von nachträglich eingetretenen Unwägbarkeiten zum Verkauf entschlossen.

Die von der Beschwerdeführerin am 29. März 2001 vorgelegte Prognoserechnung in der durch die Eingabe vom 10. Oktober 2001 revidierten Fassung müsse von der belangten Behörde adaptiert werden. Die Beschwerdeführerin sei bereits mit Vorhalt vom 7. November 2000 aufgefordert worden, die baupolizeilichen Ansuchen bzw Genehmigungen für die gastgewerbliche Nutzung der Kellerräumlichkeiten vorzulegen. Eine entsprechende Antwort sei nicht erfolgt. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die beabsichtigte Kellernutzung - mangels baubehördlicher Genehmigung -

offenkundig nicht realisierbar gewesen sei. Nach Ansicht der belangten Behörde sei nur eine Nutzung des Kellers für Lagerzwecke möglich gewesen. Bei der Vermietung für Lagerzwecke könne aber nur eine Miete von 40 S pro Quadratmeter und Monat im Jahr 1994 (mit 2%iger Indexanpassung in den Folgejahren) angenommen werden. Die in der Prognose der Beschwerdeführerin angesetzten Mieten seien daher für die Jahre ab 1994 um die entsprechenden Beträge zu kürzen (1994: 181.920 S; für die Folgejahre jeweils um 2% steigend). Durch die Reduktion der Mieten errechne sich anderseits eine Reduktion des mit jährlich 2% geschätzten Mietausfalles (auch die nicht überwälzten Betriebs- und Verwaltungskosten seien etwas niedriger anzusetzen als in der Prognose der Beschwerdeführerin).

Die Beschwerdeführerin sei von Ausbau- und Sanierungskosten der Jahre 1990 bis 1993 von 22,757.200 S ausgegangen und habe im Hinblick auf diese ab 1994 jährlich AfA von 341.358 S abgesetzt. Nach Ansicht der belangten Behörde seien auch die Kosten für die Ausmietung der Altmieter sowie Rechts- und Beratungskosten in Höhe von insgesamt 2,476.650 S anzusetzen und auf die Gebäudenutzungsdauer verteilt abzusetzen, wodurch sich eine Erhöhung der AfA auf jährlich 378.507 S ergebe.

Mit Vorhalt vom 7. November 2000 habe das Finanzamt der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass auch Instandhaltungsaufwendungen anzusetzen seien, und diese mit 1,5% der Herstellungskosten des Gebäudes geschätzt. Dem habe die Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 29. März 2001 mit dem Argument widersprochen, dass es nicht plausibel sei, dass ein um ca 23 Mio S adaptiertes Gebäude zu Instandhaltungs- bzw Instandsetzungsaufwendungen von 1,5% dieser Kosten führe. Kosten in dieser Höhe würden bedeuten, dass innerhalb von 20 Jahren Instandsetzungsaufwendungen in Höhe von 40% der Umbaukosten anfielen. Diese Größenordnung widerspreche den allgemeinen Erfahrungen, zumal Instandhaltungskosten auf die Mieter übertragen würden. Die belangte Behörde halte diesen Ausführungen entgegen, dass eine Prognoserechnung, die über einen Zeitraum von 20 Jahren den Ansatz von Reparatur- bzw Instandhaltungskosten zur Gänze in Abrede stelle, den Erfahrungen des täglichen Lebens bezüglich der Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit von Gebäuden widerspreche. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Kostentragungspflicht bei Instandhaltungen setze sich über die bestehende Rechtslage hinweg. Instandhaltungskosten seien Kosten, die auf bauliche Schäden zurückzuführen seien, die aus Abnutzung und Alterung des Gebäudes bzw aus Witterungseinflüssen entstünden. Sie dienten somit der Aufrechterhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauches des Gebäudes und seien daher üblicherweise vom Vermieter zu tragen. Allerdings erscheine der belangten Behörde im Hinblick auf die erfolgte Sanierung des Gebäudes ein Betrag von (jährlich) 1,5% der Herstellungskosten als zu hoch. Ein Ansatz von 0,5% der Anschaffungskosten und der weiteren Herstellungskosten erscheine aber als geboten. Es seien daher für die Jahre 1987 bis 1989 und 1993 jährlich jeweils 26.300 S und für die Jahre ab 1994 jährlich jeweils 140.086 S als (im Vergleich zur Prognoserechnung der Beschwerdeführerin zusätzliche) Werbungskosten anzusetzen.

Somit ergebe die Prognoserechnung, dass innerhalb des Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtverlust von 2,083.363 S erwirtschaftet werde. Aus diesem Grund sei die Vermietung weder eine Einkunftsquelle noch eine umsatzsteuerlich relevante Betätigung.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Im Mittelpunkt der Beschwerde steht das Vorbringen, die belangte Behörde hätte bei der Prognoserechnung von der Fiktion ausgehen müssen, dass die Kellerräumlichkeiten des Gebäudes für Gastgewerbezwecke (und nicht bloß für Lagerzwecke) vermietet würden daher einen entsprechend höheren Mietzins erwirtschaften könnten. Die Beschwerdeführerin habe nämlich im Zeitpunkt des Ankaufes des Gebäudes geplant gehabt, den Keller als Lokal zu vermieten. Der Umstand, dass der Keller "durch behördliche Eingriffe" nicht ausgebaut werden könne, habe sich frühestens aus dem Schriftverkehr zwischen der beauftragten Baufirma und der Hausverwaltung Mitte 1989 ergeben. Die prognostizierten Mieteinnahmen wären daher ab dem Jahr 1994 um jährlich 181.920 S (zuzüglich einer jährlichen Aufwertung dieses Betrages um 2%) höher anzusetzen gewesen.

Der Plan der Beschwerdeführerin hat im gegenständlichen Fall nach den Feststellungen der belangten Behörde darin bestanden, das Gebäude "von den mietengeschützten Mietern frei zu machen", in der Folge zu sanieren, zu adaptieren und neu zu vermieten. Tatsächlich hat die Beschwerdeführerin einzelne Wohnungen neu vermietet (an die S-GmbH) und bestimmte Umbaumaßnahmen gesetzt. In der Folge ist es zum Verkauf des Objektes gekommen.

Die belangte Behörde hatte die Feststellung zu treffen, ob die Vermietung in der Art, wie sie konkret betrieben worden ist - unter Ausblendung des Verkaufes des Objektes -, zur Erwirtschaftung von Einnahmenüberschüssen innerhalb eines angemessenen Zeitraumes geeignet gewesen ist. Die Feststellung der Art, in der die Vermietung konkret betrieben wird, ist ein Teil der Sachverhaltsfeststellung.

Die Beschwerde tritt der Feststellung der belangten Behörde nicht entgegen, wonach keine baubehördliche Genehmigung für den Umbau des Kellers für gastgewerbliche Zwecke vorgelegen sei. Aus diesem Grund hat die Baubehörde (im Mai 1989) die Einstellung entsprechender Baumaßnahmen angeordnet. Die Beschwerdeführerin hat danach keine weiteren Schritte unternommen, um eine Bauberechtigung zu erhalten.

Aufgrund dieser Umstände kann der belangten Behörde nicht entgegen getreten werden, wenn sie die Feststellung getroffen hat, die konkrete Art der Vermietung sei hinsichtlich des Parterres und der beiden Obergeschosse eine Wohnungsvermietung und hinsichtlich der Kellerräume eine Lagervermietung (also keine Vermietung für Zwecke eines Gastgewerbebetriebes) gewesen. Bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose hatte die belangte Behörde auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen (vgl das hg Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028).

Die konkrete Bewirtschaftungsart, die einer Prognoserechnung zugrunde zu legen ist, ergibt sich nicht aus einer bloß inneren Einstellung des Steuerpflichtigen bei Erwerb eines Wirtschaftsgutes. Es kommt zwar auf den Plan des Steuerpflichtigen an, wenn die Bewirtschaftungsart, wie im gegenständlichen Fall wegen des Verkaufes des Objektes, nicht (zur Gänze) in die Tat umgesetzt worden ist. Der Plan muss jedoch in einer der Objektivierbarkeit zugänglichen Weise in der Außenwelt in Erscheinung getreten sein. Zudem muss die Bewirtschaftungsart, weil es in Zusammenhang mit der Immobilienvermietung im Rahmen der Liebhabereiprüfung um die Feststellung der objektiven Ertragsfähigkeit geht, tatsächlich verwirklichbar sein.

Es ist somit nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde im Rahmen der Prognoserechnung für die Vermietung der Kellerräumlichkeiten nicht den hohen Mietzins in Ansatz gebracht hat, der bei einer Vermietung als Gastgewerbelokal hätte erzielt werden können.

Die Beschwerdeführerin rügt weiters, die belangte Behörde habe bei der Prognoserechnung Kosten für die Ausmietung der mietengeschützten Mieter sowie für Rechts- und Beratungskosten von insgesamt 2,476.650 S angesetzt, und zwar verteilt auf die Nutzungsdauer als Erhöhung der AfA von 341.358 S auf 378.507 S. Diese Kosten seien deshalb nicht anzusetzen, weil sie (dem Grunde nach) im Zeitpunkt des Erwerbes der Immobilie nicht erkennbar gewesen seien.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren (etwa in der Berufung und im Vorlageantrag) stets vorgebracht hat, der Ankauf der Liegenschaft sei in der Absicht erfolgt, die zum Ankaufszeitpunkt vermieteten Wohnungen "frei" zu machen, das Objekt durch Sanierungs- und

Adaptierungsmaßnahmen instand zu setzen und durch diese Maßnahmen eine ertragreiche Bewirtschaftung durch Neuvermietung zu erreichen. Den entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides tritt die Beschwerde nicht entgegen. Dass aber die Umsetzung eines derartigen Planes mit "Ausmietungskosten" betreffend die bestehenden Mieter, aber auch mit Rechts- und Beratungskosten verbunden ist, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Dass im gegenständlichen Fall diese Kosten tatsächlich angefallen sind, ist der Beschwerdeführerin mit Schreiben des Finanzamtes vom 7. November 2000 vorgehalten worden. Entgegen dem Beschwerdevorbringen hat die Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. März 2001 weder bestritten, dass derartige Kosten angefallen sind, noch dass solche Kosten voraussehbar gewesen sind (nicht zu beurteilen ist im gegenständlichen Fall, ob sämtliche Aufwendungen tatsächlich aktivierungspflichtig sind).

Die Beschwerde vermag sohin die Unrichtigkeit der Prognose nicht aufzuzeigen. Damit ist das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden. Dass keine Einkunftsquelle vorliegt, wenn die Vermietung nicht geeignet ist, bis zum Ablauf von 20 Jahren einen Gesamt-Einnahmenüberschuss abzuwerfen, hat der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 30. Jänner 2003, 99/15/0040, betreffend Liebhaberei bei einer Vermietung, die frühestens nach 22 Jahren zu einem Gesamt-Einnahmenüberschuss führt).

Die Beschwerde rügt auch, die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass die (von der Beschwerdeführerin vorgelegte) Prognose von einer - nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechenden - ununterbrochenen Vollvermietung ausgehe. Die belangte Behörde habe dabei nicht berücksichtigt, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Prognose ohnedies von einem Mietenausfall von 2% der erwarteten Mieten ausgegangen sei. Die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid weiters ausgeführt, die Prognose sei aufgrund der unterstellten Umbaumaßnahmen "äußerst hypothetisch". Im Hinblick auf die Baumaßnahmen sei jedenfalls der von der Beschwerdeführerin angenommene Zeitpunkt des Beginnes der Vollvermietung unrealistisch.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil die angesprochenen Ausführungen keinen tragenden Teil der Bescheidbegründung darstellen. Die belangte Behörde hat diese nämlich nicht in die Prognoserechnung einfließen lassen. Sie wollte mit diesen Ausführungen lediglich dartun, dass die Prognose noch für den Standpunkt der Beschwerdeführerin ungünstigere Werte hätte ausweisen können. Entscheidend ist - wie bereits ausgeführt -

, dass die der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle standhaltende Prognoserechnung innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren keinen Gesamt-Einnahmenüberschuss ausweist.

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

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

Wien, am 23. November 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2002150024.X00

Im RIS seit

26.01.2005

Zuletzt aktualisiert am

07.05.2014

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at