

TE Vwgh Erkenntnis 2002/2/28 99/15/0001

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.02.2002

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
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 1993;
LiebhabereiV;
UStG 1972 §2 Abs5 Z2;
VwGG §41 Abs1;

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 des Schriftführers Dr. U. Zehetner, über die Beschwerde der J in S, vertreten durch Dr. Susanne Steiner, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Stelzhamerstraße 5a, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 22. Oktober 1998, Zl. RV 111.92/1-7/92, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erzielte in den Streitjahren als Ärztin Einkünfte sowohl aus selbstständiger Arbeit als auch aus

nichtselbstständiger Arbeit. Darüber hinaus erklärte sie auch negative Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung. Für die Umsatzsteuer, die die Beschwerdeführerin von den auf sie entfallenden Kosten im Zusammenhang mit der Errichtung und dem Erwerb der Eigentumswohnung im Jahre 1987 zu bezahlen hatte, begehrte sie in ihren Umsatzsteuerklärungen den Vorsteuerabzug. In den vorgelegten Überschussrechnungen für die Streitjahre wies sie Werbungskostenüberschüsse über die Einnahmen aus (für 1987 S 181.990,--, 1988 S 176.602,-- und für 1989 S 28.858,--).

Das Finanzamt erließ am 1. September 1992 für die Streitjahre die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide. Darin wurden die geltend gemachten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen nicht anerkannt und die Vermietung der Wohnung als eine steuerlich nicht beachtliche Einkunftsquelle beurteilt. Den negativen Einkünften wurde die Ausgleichsfähigkeit mit positiven Einkünften versagt und die erklärten Umsätze sowie damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge aus der Vermietung der Wohnung wurden wegen mangelnder Unternehmereigenschaft nicht berücksichtigt.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde die dagegen erhobene Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde in der Begründung aus, die Beschwerdeführerin habe den Erwerb der Wohnung durch ein Darlehen finanziert. In der Überschussrechnung für das Jahr 1987 habe sie Finanzierungskosten von insgesamt S 109.740,-- (eine Aufgliederung ist in Seite 7 des angefochtenen Bescheides enthalten) und in der für das Jahr 1988 von insgesamt S 168.894,-- (eine Aufgliederung ist in Seite 8 des angefochtenen Bescheides enthalten) als Werbungskosten geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin habe für die Jahre 1987 bis 1996 Überschussrechnungen vorgelegt. Darin habe sie - ergänzend zum eingangs dargestellten Sachverhalt - folgende Ergebnisse ausgewiesen: Werbungskostenüberschüsse für 1990 S 38.259,--, 1991 S 37.735,--, 1992 S 36.877,--, 1993 S 30.390,--, 1994 S 12.460,--, 1995 Einnahmenüberschuss S 9.138,-- und 1996 Einnahmenüberschuss S 2.497,--. Für das Jahr 1997 habe die Beschwerdeführerin den Zinsaufwand für das Darlehen mit S 31.370,71 und für das erste Quartal 1998 mit S 7.334,32 angegeben. Das Darlehen sei zum 31. März 1998 mit S 483.402,35 unberichtigt ausgehäftet.

Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung führte die belangte Behörde aus, die Veranlagung zu Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1989 sei auf Grund der Rechtslage in diesen Jahren zu beurteilen. Da das Finanzamt die Bescheide am 1. September 1992, also nach der Kundmachung (21. Februar 1992) der Aufhebung von Teilen der Liebhabereiverordnung 1990 (nämlich die rückwirkende Anwendung dieser Verordnung auf alle im Juni 1990 noch nicht rechtskräftig veranlagten Fälle) erlassen habe, scheidet für die Streitjahre die Anwendung der Liebhabereiverordnung 1990 aus. Nach Hinweisen auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin habe die Anteile am Grundstück mit Kaufvertrag vom 17. Oktober 1987 erworben und die Anschaffung durch Fremdmittel finanziert. Nach Vollendung der Bauführung sei die gegenständliche Eigentumswohnung ab 1. Dezember 1988 vermietet worden. Der absehbare Zeitraum, in dem die Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei dieser Vermietungstätigkeit, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation stehe, umfasse den Zeitraum 1. Dezember 1988 bis 30. November 2008. Das seien ab Beginn der entgeltlichen Vermietung 20 Jahre zuzüglich der Zeit von etwa 13 Monaten (Oktober 1987 bis November 1988), in der noch keine Einnahmen erzielt worden seien. Für den als absehbar angenommenen Zeitraum (1987 bis 2008) lägen für die Jahre 1987 bis 1996 die tatsächlich erzielten Einnahmen und die Höhe der Werbungskosten vor. Für das Jahr 1997 und das 1. Quartal 1998 sei die Höhe des tatsächlichen Zinsaufwandes bzw. die Höhe des noch unberichtigt aushaftenden Darlehensbetrages bekannt. Für die Prüfung, ob innerhalb des absehbaren Zeitraumes ein Einnahmenüberschuss erzielbar sei, sei daher die Erstellung einer Prognoserechnung für den nach dem Jahr 1997 liegenden Zeitraum unter Berücksichtigung der im Zeitpunkt der Erstellung der Prognose bekannten Grundlagen erforderlich. Nach der von der Beschwerdeführerin im Juni 1998 eingereichten Prognoserechnung wäre die Erzielung eines Gesamtüberschusses im 20. bzw. 19. Jahr möglich. Diese Prognoserechnung sei unter folgenden Annahmen erstellt worden:

-
jährliche Steigerung der Mieten um 1,5 % bzw. 3 %
-

Umrechnung der einmaligen Finanzierungskosten auf eine Laufzeit von 66 Jahren (1,5 % p.a.)

-

vorgesehene Sondertilgungen Ende 1998 in Höhe von

S 150.000,-- und S 50.000,-- Ende 1999

-

keine Berücksichtigung eines Betrages für Instandhaltungen, weil die anfallenden Reparaturen im Prognosezeitraum durch die Instandhaltungsrücklage gedeckt seien.

Die Prognoserechnung (Darstellung in Seite 17 des angefochtenen Bescheides), die von einer 3 %igen Erhöhung der Mieteinnahmen ausgehe, sei in folgenden Punkten zu ändern:

-

Höhe der voraussichtlichen Mieteinnahmen ab dem Jahr 1998,

-

Höhe des voraussichtlichen Zinsaufwandes ab dem

2. Quartal 1998

- Umrechnung der einmaligen Finanzierungskosten.

Zur Höhe der voraussichtlichen Mieten sei davon auszugehen, dass die Wohnung ab 1. Dezember 1997 auf die Dauer von drei Jahren vermietet worden sei. Der monatliche Mietzins betrage S 3.700,--. Dieser Nettomietzins sei nach dem Verbraucherpreisindex 1996 wertgesichert. Basiszahl sei die für den Monat, in dem das Mietverhältnis begonnen habe, verlaubliche Indexzahl. Schwankungen des Index bis zu 5 % blieben ohne Ansatz. Werde die 5 %-Grenze überschritten, so werde die Wertänderung voll wirksam. Der Verbraucherpreisindex 1996 habe im Dezember 1997 101,8 Prozentpunkte betragen. Daraus ergebe sich eine monatliche Steigerung von 0,15 % im Jahr 1997, sodass der vereinbarte Schwankungsbereich von 5 % erst nach ca. 33 Monaten überschritten werden könne. Unter Zugrundelegung dieser Vertragsbestimmung könnten die Monatsmieten im September 2000 von S 3.700,-- auf S 3.885,--, im Juni 2003 von S 3.885,-- auf S 4.079,-- und im März 2006 von S 4.079,-- auf S 4.283,-- angehoben werden.

Zur Höhe des voraussichtlichen Zinsaufwandes für das Darlehen seien die für Ende 1998 und Ende 1999 geplanten Sondertilgungen in der Prognoserechnung nicht zu berücksichtigen. Die Beschwerdeführerin habe am Beginn der Vermietungstätigkeit die Absicht gehabt, Sondertilgungen im Jahr 1991 und 1992 vorzunehmen. Dies wäre erforderlich gewesen, um überhaupt einen Gesamtgewinn im 18., 19., 20. oder 21. Jahr zu erzielen. Infolge eines Unfalles des Ehegatten der Beschwerdeführerin im Jahr 1991 sei diese Sondertilgung unterblieben. Die Prüfung, ob aus einer Tätigkeit ein Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes denkbar wäre, sei nach objektiven Kriterien und somit unter Ausklammerung von außerordentlichen Fremdmitteltilgungen vorzunehmen. Im Beschwerdefall habe sich bereits gezeigt, dass die beabsichtigten Sondertilgungen, zwar bedingt durch andere Umstände, nicht hätten vorgenommen werden können.

Die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Umrechnung der einmaligen Finanzierungskosten auf eine Laufzeit von 66 Jahre sei nicht vorzunehmen, weil diese Aufwendungen (kaufmännische Betreuung, Vermittlung von Finanzierungen, Mieterbeschaffung, Treuhandentgelt, Konzeptionskosten, Vertriebskosten, Bürgschaftsgebühr und die Vermietungsgarantie) weder als Anschaffungskosten aktivierungspflichtig seien noch es im Zeitpunkt ihrer Verausgabung gesetzlich vorgesehen gewesen sei, diese Aufwendungen gleichmäßig zu verteilen. Auch die nach dem 30. Juni 1988 bezahlten Notariatskosten (S 973,--) sowie Kreditgebühren (S 35.833,--) seien keine verteilungspflichtigen Vorauszahlungen.

Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 1987 bis 1996 und der wie dargetan abgeänderten Prognoserechnung ergebe sich auch nach 22 Jahren noch immer ein Werbungskostenüberschuss. Dieser Zeitraum von 22 Jahren würde sich noch wesentlich verlängern, wenn in der Prognoserechnung auch Aufwendungen für Reparatur- bzw. Sanierungsmaßnahmen zu berücksichtigen seien. Es könne daher von einem absehbaren Zeitraum, in dem ein Überschuss zu erzielen sei, nicht mehr ausgegangen werden. Es liege daher eine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.

Zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid führte die belangte Behörde aus, es komme darauf an, ob die wirtschaftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin auf Dauer gesehen unter Anwendung objektiver Kriterien mit dem Erkenntnisstand zu Beginn des operativen Geschäftes (Vermietung der Wohnung ab 1. Dezember 1988) ertragsfähig sei. Als Grundlage der Beurteilung seien der Mietvertrag vom 6. Dezember 1988 und der Darlehensvertrag vom 29. Juli 1988 heranzuziehen. In diesem Mietvertrag sei ein monatlicher Nettomietzins von S 3.200,- vereinbart worden. Dieser sei nach dem Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert gewesen. Basiszahl sei die für den Monat, in dem das Mietverhältnis beginnt, verlaubliche Indexzahl. Schwankungen des Index bis zu 5 % blieben ohne Ansatz. Werde die 5 %-Grenze überschritten, so werde die Wertänderung voll wirksam. Der Verbraucherpreisindex 1986 habe im Dezember 1988 103,7 %-Punkte betragen. Die Steigerung habe in 24 Monaten (Jänner 1987 bis Dezember 1988) 3,7 %-Punkte, das seien 0,16 %-Punkte pro Monat betragen. Der vereinbarte Schwankungsbereich von 5 % wäre unter Berücksichtigung des im Dezember 1988 bekannten Informationsstandes nach ca. 31 Monaten überschritten worden.

Für die Berechnung des Zinsaufwandes für das aufgenommene Darlehen sei ein Zinssatz von 8,25 % p.a. lt. dem Darlehensvertrag vom Juli 1988 anzusetzen. Im Dezember 1988 sei das Darlehen mit S 693.447,- ausgehafft. Ausgehend von den tatsächlichen Einnahmen und Werbungskosten in den Jahren 1987 und 1988 und den voraussichtlichen Mieteinnahmen bzw. Zinsaufwendungen der Jahre 1989 bis 2008 ergebe sich auch nach 22 Jahren kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Die Beschwerdeführerin habe im Mai 1992 eine Prognoserechnung vorgelegt. Darin gehe sie von einer jährlichen Steigerung der Mieteinnahmen von 5 % aus und komme so in einem Zeitraum von 35 Jahren zur Erzielung eines Einnahmenüberschusses. Diese von der Beschwerdeführerin prognostizierte Steigerung der Mieteinnahmen sei weder durch die jährlichen Preissteigerungen noch durch den vorgelegten Mietvertrag erklärbar. Die jährlichen Preissteigerungen, gemessen am Verbraucherpreisindex 1986 seien wie dargestellt in zwei Jahren um 3,7 %-Punkte und nicht wie in der Prognoserechnung um 5 % angestiegen. Dies sei im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung bereits bekannt gewesen und hätte daher auch berücksichtigt werden müssen. Darüber hinaus komme es im gegenständlichen Fall nicht auf einen Zeitraum von 35 Jahren an.

Insgesamt zeigten beide Prüfungen, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin auf Dauer gesehen unter Anwendung objektiver Kriterien Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse. Die endgültige Sofort-Beurteilung für das Vorliegen einer steuerlich nicht beachtlichen Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972, sei für das Veranlagungsjahr 1988, in dem diese Beurteilung zu erfolgen habe, vorgenommen worden.

Es sei daher die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide als auch gegen die Umsatzsteuerbescheide als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zutreffend davon aus, dass für die Veranlagung der Streitjahre die Liebhabereiverordnung 1990 nicht anwendbar ist. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, die Unterscheidung zwischen großer und kleiner Vermietung, wie sie nunmehr in der Liebhabereiverordnung 1993 festgeschrieben sei, sei möglicherweise verfassungswidrig, gehen daher ins Leere. Dies trifft auch auf die Behauptung zu, zufolge Option der Beschwerdeführerin nach § 8 Abs. 3 Liebhabereiverordnung 1993 i.d.F. BGBl. Nr. 358/1997 sei § 2 Abs. 4 leg. cit. anzuwenden. Die von der Beschwerdeführerin angeführte Option nach § 8 Abs. 3 LVO 1993 (i.d.F. vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997) kann sich nur auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle, soweit sie in den Anwendungsbereich dieser Liebhabereiverordnung fallen, beziehen. Dies ist aber gerade - unstrittig - nicht der Fall.

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Feststellung der belangten Behörde, ein Einnahmenüberschuss werde auch im 22. Jahr nach Ankauf der gegenständlichen Eigentumswohnung noch nicht erzielt.

Zunächst ist festzuhalten, dass nach der Judikatur im Anschluss an das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung 1990 als auch die Zeiträume, in welchen die Liebhabereiverordnung 1990 bzw. auch die Liebhabereiverordnung 1993 (i.d.F. vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997) zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss erzielbar ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. April 2000, 99/15/0012).

Ob und somit auch wann eine Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es um die Beurteilung geht, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen.

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin zur Berücksichtigung möglicher Erhaltungsaufwendungen gehen insofern ins Leere, als die belangte Behörde unter Außerachtlassung solcher Aufwendungen auch noch im 22. Jahr nach Ankauf der gegenständlichen Eigentumswohnung zu einem Werbungskostenüberschuss gelangt ist.

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde gehe in der Beurteilung der Prognose lediglich von Minimalsteigerungen des Mietzinses aus und berücksichtige nicht die erzielbaren Erhöhungen der Mieteinnahmen bei Neuvermietungen. Damit zeigt die Beschwerdeführerin aber keine Unschlüssigkeit der Annahme der belangten Behörde auf. Sie ist lediglich von den Vorgaben der Beschwerdeführerin ausgegangen und hat diese hochgerechnet. Mögliche erzielbare Mieterhöhungen aus Anlass von Neuvermietungen wurden im Verwaltungsverfahren nicht behauptet und auch nicht als wahrscheinlich dargetan. Die belangte Behörde hatte daher keine andere Möglichkeit, als ausgehend von den Angaben der Beschwerdeführerin die Berechnung vorzunehmen.

Daraus und aus der von der belangten Behörde nicht anerkannten Aufteilung der Finanzierungskosten auf 66 Jahre - die Beschwerde tritt dem nicht entgegen - ergibt sich schon allein ein Zeitraum, in dem ein Gesamtüberschuss der Einnahmen zu erzielen ist, von mehr als 20 Jahren. Damit ist von einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle nicht auszugehen, sodass auf die Frage der Sondertilgungen nicht mehr einzugehen war.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung durch die belangte Behörde führt die Beschwerdeführerin aus, dass der Betrachtungsweise der Behörde zum Zeitpunkt des Beginnes der Vermittlungstätigkeit nicht entgegengetreten werde. Soweit aber die belangte Behörde eine Prognoserechnung anstelle, sei objektiv gesehen Ertragsfähigkeit gegeben. Die Behörde komme nur deswegen zu einem anderen Ergebnis, weil sie die von ihr - der Beschwerdeführerin - von Anfang an geplanten Sondertilgungen nicht berücksichtigt habe.

Auch dieses Vorbringen führt die Beschwerdeführerin diesbezüglich nicht zum Erfolg.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmen-Überschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei). Liebhaberei in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist anzunehmen, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können, sodass eine Person dann nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, wenn ihre Tätigkeit auf Dauer gesehen und unter Anwendung objektiver Kriterien Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (vgl. das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ergibt sich aus den obigen Ausführungen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 28. Februar 2002

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999150001.X00

Im RIS seit

01.07.2002

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at