jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/7/21 93/14/0058

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.07.1998

Index

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

Norm

BAO §21 Abs1;
BAO §287 Abs4;
BAO §288 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §16;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §2 Abs4 Z2;
EStG 1972 §28;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde 1) des G S und 2) des A S, beide in K und vertreten durch Dr. Heinz Walther, Rechtsanwalt in Klagenfurt, Alter Platz 23/I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 3. Februar 1993, Zl 143-3/88, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1983 bis 1988,

Spruch

I) den Beschluß gefaßt:

Das Verfahren wird hinsichtlich der Umsatzsteuer eingestellt.

II) zu Recht erkannt:

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger

Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beiden Beschwerdeführer erwarben im Juli 1976 zum Kaufpreis von S 2,2 Mio eine Liegenschaft in der Klagenfurter Innenstadt, auf welcher sich ein straßenseitiges dreigeschoßiges Wohn- und Geschäftshaus sowie ein einen Hofraum dreiseitig umschließendes zweigeschoßiges Hofgebäude befindet. Die ca 1850 errichteten Gebäude waren in einem schlechten Zustand. Zum Zeitpunkt des Erwerbes waren zwei Geschäftslokale mit Nebenräumlichkeiten im Hof und Seitentrakt sowie drei Wohnungen vermietet. Kurz nach dem Erwerb der Liegenschaft wurden Überlegungen zur weiteren Nutzung bzw Verwertung der Liegenschaft angestellt. Die Beschwerdeführer sahen die optimale Verwertungsmöglichkeit der Liegenschaft in einer Generalrenovierung unter Beibehaltung der (erhaltungswürdigen) Fassade. Da dies ein Freimachen der Liegenschaft von sämtlichen Bestandnehmern voraussetzte, wurden in den Jahren 1977 bis 1981 an die Mieter der Wohnungen Ablösezahlungen zur Aufgabe ihrer Mietrechte geleistet. Die Wohnungen standen in der Folge im wesentlichen leer. Auch mit den Mietern der Geschäftslokale wurden Gespräche über die Aufgabe ihrer Mietrechte geführt, welche jedoch letztlich (bis zum Jahr 1992) nicht erfolgreich waren.

Für die Jahre 1976 bis 1988 erklärten die Beschwerdeführer aus Vermietung und Verpachtung einen Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen von insgesamt rd S 1,7 Mio (bei Mieteinnahmen von rd S 2 Mio sowie Zinsen von rd S 2,2 Mio, Betriebskosten und AfA je rd S 650.000,--).

Das Finanzamt führte die Veranlagungen 1983 und 1984 zunächst erklärungsgemäß durch und erließ gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheide und Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Im weiteren Verfahren stellte das Finanzamt fest, daß die Beschwerdeführer keine konkreten Schritte unternommen hätten, die leerstehenden Wohnungen zu vermieten. Eine eventuelle zukünftige Generalsanierung des Gebäudekomplexes würde einen hohen Fremdmitteleinsatz erfordern, sodaß in absehbarer Zeit kein ernsthaftes Bestreben erkennbar sei, einen Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, weshalb in steuerlicher Hinsicht von Liebhaberei auszugehen sei.

Für die Jahre 1983 bis 1986 erließ das Finanzamt entsprechende (für die Jahre 1983 und 1984 endgültige, für die Jahre 1985 und 1986 vorläufige) Bescheide, in welchen eine Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs 7 UStG nicht festgesetzt und die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung mit Null festgestellt wurden. In einer dagegen erhobenen Berufung wandten sich die Beschwerdeführer gegen die Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei. In der Folge ergingen für die Jahre 1987 und 1988 (gemäß § 200 BAO vorläufig) erklärungsgemäße Veranlagungen zur Umsatzsteuer sowie Feststellungsbescheide.

Im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung für die Jahre 1983 und 1984 sowie gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheide für 1985 bis 1988 vertrat das Finanzamt die Ansicht, daß (hinsichtlich der nicht vermieteten Wohnungen) die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht habe nachgewiesen werden können. Es seien daher die (flächenmäßig) anteilig auf diese Wohnungen entfallenden Werbungskosten auszuscheiden (und 55,52 % der geltend gemachten Werbungskosten und Vorsteuern anzuerkennen), woraus sich (ab 1985) Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten ergäben, weshalb hinsichtlich der (tatsächlichen) Vermietungstätigkeit von einer Einkunftsquelle auszugehen sei. Diese Ansicht fand in den erlassenen Bescheiden ihren Niederschlag.

Die Beschwerdeführer stellten hinsichtlich der Jahre 1983 und 1984 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erhoben gegen die Bescheide für die Jahre 1985 bis 1988 Berufung, in welcher sie sich gegen das Ausscheiden von Werbungskosten aussprachen. Die Wirtschaftsführung sei hinsichtlich des gesamten Gebäudes als Einkunftsquelle anzusehen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen hinsichtlich der Umsatzsteuer 1983 bis 1988 Folge. Die Bescheide hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte 1983 bis 1988 änderte die belangte Behörde insofern ab, als sie einen Teil der geltend gemachten Werbungskosten (insoweit sie nur mit vermieteten Flächen im Zusammenhang standen) in voller Höhe, vom restlichen Teil der Werbungskosten (insbesondere Bankzinsen und Abschreibung für Abnutzung) aber nur 40 % anerkannte.

In der dagegen erhobenen Beschwerde machen die Beschwerdeführer Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend, weil die

belangte Behörde Vorschriften "des UStG 1972, insbesondere § 12 Abs 1, und des EStG 1972, insbesondere § 16 Abs 1", unrichtig angewandt habe; weiters Unzuständigkeit der belangten Behörde, weil bei den geänderten Erfolgsfeststellungen am 6. November 1991 (Tag der mündlichen Verhandlung über die Berufung) das rechnerische Ergebnis noch nicht vorgelegen und erst das Ergebnis einer späteren Berechnung gewesen sei; zuletzt Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt ("Beendigung der Mietverträge" mit den verbliebenen Mietern in den Jahren 1992 bzw 1993) einer Ergänzung bedürfe, weil ein Bescheid erst mit seiner Zustellung als erlassen gelte und an der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Erlassung zu messen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Umsatzsteuer 1983 bis 1988:

Mit Verfügung vom 15. April 1993, 93/14/0058-2, stellte der Verwaltungsgerichtshof den Beschwerdeführern die drei Beschwerdeausfertigungen samt Beilagen zurück und forderte sie unter Hinweis darauf, daß mit dem angefochtenen Bescheid der Berufung gegen die Umsatzsteuer 1983 bis 1988 Folge gegeben wurde, auf, gemäß § 28 Abs 1 Z 5 VwGG die Gründe anzuführen, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides bezüglich Umsatzsteuer 1983 bis 1988 stützt. Innerhalb der gesetzten Frist wurde die "Anfechtungserklärung (wonach der bezogene Bescheid seinem gesamten Inhalt nach bekämpft wird) dahingehend eingeschränkt, daß der erste Satz des Spruches, wonach der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1983 bis 1988 Folge gegeben wird, nicht mehr bekämpft wird, sondern lediglich der weitere Teil des Spruches", welcher ua die Bemessungsgrundlagen und Abgaben hinsichtlich der Umsatzsteuer 1983 bis 1988 enthält. Gründe, auf welche sich die in der Beschwerde somit weiter behauptete Rechtswidrigkeit hinsichtlich Umsatzsteuer 1983 bis 1988 stützt, wurden keine angeführt.

Da somit dem Auftrag zur Verbesserung der Beschwerde nicht entsprochen worden ist, war das Beschwerdeverfahren hinsichtlich Umsatzsteuer in einem nach § 12 Abs 3 VwGG gebildeten Senat gemäß § 34 Abs 2 im Zusammenhalt mit§ 33 Abs 1 VwGG einzustellen.

2) Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1983 bis 1988:

a) Zur behaupteten Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde: Die Beschwerdeführer bringen vor, bei der Verkündung der Berufungsentscheidung durch die belangte Behörde am 6. November 1991 sei "lediglich kundgetan worden, daß die Besteuerungsgrundlagen verändert werden im Sinn einer Abzugsfähigkeit von 40 % der geltend gemachten Werbungskosten". Ein weiterer Spruchinhalt sei nicht verkündet worden. Im Sinn des hg Erkenntnisses vom 12. Juni 1991, 90/13/0027, 0028, sei die durch die Berufungsbehörde abgeänderte Verteilung von Einkünften bzw Vermögensteilen ein unverzichtbarer und untrennbarer Teil des Bescheidspruches. Dieser unterliege der kollegialen Beschlußfassung durch den Berufungssenat. Da die "praktische Verteilungsregelung" aber erst viel später - nach der Senatssitzung - durchgeführt worden sei, sei der vom Senat verfaßte Spruch unvollständig und - weil er "bloß die geänderte Bemessungsgrundlage" umfaßt habe - rechtswidrig. Die vom Sachbearbeiter erst viel später vorgenommene rechnerische Auswertung stelle einen Akt einer "unzuständigen Behörde" dar.

Woraus die Beschwerdeführer ableiten, daß die im Beschwerdefall verkündete Abänderung der Besteuerungsgrundlagen nicht von der Beschlußfassung durch den Berufungssenat getragen gewesen sein soll, ist nicht nachvollziehbar. Von den Beschwerdeführern wird nicht dargetan, woraus sie ableiten, daß die "rechnerische Auswertung" erst später vorgenommen worden sei.

b) Zur behaupteten Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Die Beschwerdeführer rügen, daß die belangte Behörde dem Einwand der Beschwerdeführer, das Gebäude sei in seiner Gesamtheit als wirtschaftliche Einheit anzusehen, weshalb eine "Kürzung der Werbungskosten" um 40 % entsprechend der von der belangten Behörde im wesentlichen vorgenommenen Aufteilung der vermieteten zu den nicht vermieteten Gebäudeflächen dem § 16 Abs 2 EStG widersprechen würde, nicht Rechnung getragen habe.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1972 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen für ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Wohnobjekt können auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Andererseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Wohnobjekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann.

Aufwendungen für ein solches Wohnobjekt sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage und nicht Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (vgl das hg Erkenntnis vom 20. November 1996, 94/15/0136). Eine Betätigung ist nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, dh wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist (vgl das hg Erkenntnis vom 24. September 1996, 93/13/0016). Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit ist nach dem hg Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, eine Zeitspanne zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hiebei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, spätere Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind.

Vor diesem Hintergrund könnten die Beschwerdeführer in ihrem Recht auf vollständige Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten aber nur dann verletzt sein, wenn bei Berücksichtigung aller geltend gemachten Werbungskosten noch von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden könnte. Die Beschwerdeführer stellen jedoch sachverhaltsbezogen nicht dar, daß ihre Tätigkeit bei Betrachtung des ganzen Gebäudes als Beurteilungseinheit und dementsprechender Berücksichtigung von 100 % der geltend gemachten Werbungskosten bei der gegebenen Bewirtschaftungsart noch als Einkunftsquelle im Sinn eines unter Bedachtnahme auf die objektiven Merkmale in absehbarer Zeit erzielbaren Einnahmenüberschusses zu beurteilen ist oder sich bei der in den sechs Streitjahren (und den sechs Jahren davor) durchgeführten Art der Bewirtschaftung für eine solche Beurteilung Anhaltspunkte böten. Solche sind auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen. Die Behauptung der Beschwerdeführer, daß die Vermietung der Liegenschaft eine Rendite von 4,5 % "gebracht" hätte, ist unverständlich, weil die Beschwerdeführer bei ihrer diesbezüglichen Berechnung die bis 1988 angefallenen, in etwa dem gesamten Kaufpreis entsprechenden Zinsen völlig vernachlässigen.

Im Beschwerdefall kommt hinzu, daß die Beschwerdeführer nach ihrem eigenen Vorbringen bei der im Streitzeitraum (und den Jahren davor) ausgeübten Tätigkeit hinsichtlich der Gesamtliegenschaft auch subjektiv nicht die Absicht hatten, einen solchen Einnahmenüberschuß zu erzielen. War es doch innerhalb dieses Zeitraumes das ausdrückliche Bestreben der Beschwerdeführer, die noch im Gebäude befindlichen Mieter zu einer Beendigung der Mietverhältnisse zu bewegen. In der Beschwerde selbst wurde dargetan, daß kurz nach dem Erwerb der Liegenschaft Überlegungen bezüglich der weiteren Nutzung bzw Verwertung der Liegenschaft angestellt wurden, wobei als optimale Verwertungsmöglichkeit eine Generalrevonierung unter Beibehaltung der östlichen Fassade des Gebäudes angesehen wurde. Dies habe aber ein Freimachen der Liegenschaft von sämtlichen Bestandnehmern bedungen. Daß die Beschwerdeführer sich letztlich auch für diese Verwertungsmöglichkeit entschieden - wobei offen bleiben kann, ob für die Zeit nach der Generalsanierung eine Vermietung oder eine anderweitige Verwertung (etwa ein Verkauf) beabsichtigt war, weil unter den gegebenen Umständen einer zumindest 12 Jahre dauernden Bemühung zur Freimachung des Gebäudes zur Ermöglichung einer Generalsanierung und einer allfälligen Vermietung nach Generalrenovierung jedenfalls von einer grundlegenden Änderung des wirtschaftlichen Engagements auszugehen ist - wird durch den Umstand deutlich, daß in der Folge Mietablösezahlungen von S 220.000,-- zur Freimachung von drei Wohnungen, die zum Zeitpunkt des Erwerbes des Objektes vermietet waren, erfolgten. Auf das Gesamtobjekt bezogen bestand die Tätigkeit der Beschwerdeführer somit im wesentlichen nicht in einer (auch beabsichtigten) Vermietungstätigkeit, sondern insbesondere in den Streitjahren in einem Warten auf das Freiwerden aller Mietobjekte. Der Anfall von hinter den Aufwendungen weit zurückbleibenden Mieteinnahmen war lediglich ein Nebenprodukt dieser Tätigkeit.

Dadurch, daß die belangte Behörde einen Teil der Werbungskosten ausgeschieden hat und ausschließlich dadurch erst zur Ansicht gelangen konnte, daß eine Einkunftsquelle vorliegt, wurden die Beschwerdeführer somit in dem behaupteten Recht auf Anerkennung der gesamten geltend gemachten Werbungskosten nicht verletzt, weil andernfalls überhaupt keine Werbungskosten anzuerkennen gewesen wären.

c) Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Zur Verfahrensrüge der Beschwerdeführer, es sei ihr eine Aussage eines Vertreters eines Mieters, wonach die Beschwerdeführer "beharrlich und langandauernd" die Zustimmung zu Umbaumaßnahmen der betreffenden Räumlichkeiten verweigert hätten, nicht vorgehalten worden, hat die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend auf den Vorhalt vom 7. Oktober 1991 verwiesen, welcher den Beschwerdeführern nachweislich am 9. Oktober 1991 zugestellt worden war und in welchem die diesbezügliche Aussage angeführt ist.

Zur weiteren Verfahrensrüge, die belangte Behörde hätte den Sachverhalt im Hinblick auf nach der Berufungsverhandlung eingetretene Umstände (Beendigung der Mietverhältnisse) unvollständig ermittelt, wird in der Gegenschrift ebenfalls zu Recht darauf hingewiesen, daß im Fall einer mündlichen Verkündung der Berufungsentscheidung der Bescheid ungeachtet bestimmter Wirkungen der späteren Zustellung der schriftlichen Ausfertigung bereits mit der Verkündung ergangen ist (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Februar 1993, 91/13/0149). Die diesbezügliche Verfahrensrüge ist daher schon deshalb verfehlt.

Da sich die Beschwerde somit hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 1983 bis 1988 als unbegründet erweist, war sie insoweit gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1993140058.X00

Im RIS seit

22.02.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at