jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/4/24 94/15/0126

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.04.1997

Index

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

Norm

BAO §21 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §2 Abs4 Z2;
EStG 1972 §2 Abs4;
EStG 1972 §20;
EStG 1972 §28;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §2 Abs4 Z2;
EStG 1988 §2 Abs4;
EStG 1988 §20;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV;
UStG 1972 §2 Abs5 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des J.H. sen. und J.H. jun. in E, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 16. Mai 1994, Zl. GA 6/4-4206/92-09, betreffend Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer für die Jahre 1984 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug erlassenen angefochtenen Bescheid stellte die belangte Behörde fest, daß die Vermietungstätigkeit, die die aus den Beschwerdeführern gebildete Hausgemeinschaft in den Jahren 1984 bis 1990 ausgeübt habe, keine Einkunftsquelle im Sinne des EStG darstelle; sie sprach die erwähnten Jahre betreffend ferner aus, daß Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde.

Die belangte Behörde ging von folgendem Sachverhalt aus:

Die Beschwerdeführer seien je zur Hälfte Eigentümer des aus dem 16. Jahrhundert stammenden, unter Denkmalschutz stehenden Schlosses K. Das Schloß bestehe aus drei Flügeln, die jeweils ein Untergeschoß und zwei Obergeschoße umfaßten. Im Nordflügel befänden sich ein Keller (200 m2), eine Kapelle (84 m2), ein Gartensaal (100 m2) und ein Theatersaal (140 m2). Der Ostflügel bestehe aus Sauna (22 m2), Turnsaal und Seminarraum (60 m2), Kellerstüberl und Vorraum (46 m2), Lagerraum (50 m2), den von J.H. jun. privat genutzten Wohnräumen (295 m2), sowie im zweiten Obergeschoß gelegenen, "zur Vermietung vorgesehenen" Räumen (einschließlich der im zweiten Obergeschoß des Südflügels gelegenen, ebenfalls "zur Vermietung vorgesehenen" Räumen) im Ausmaß von 429 m2. Im Südflügel befänden sich (abgesehen von den soeben erwähnten Räumlichkeiten im zweiten Obergeschoß) an Dr. K. "dauervermietete" Räumlichkeiten im Ausmaß von 64 m2, 96 m2 und 70 m2 sowie weitere "zur Vermietung vorgesehene" Räumlichkeiten mit 84 und 80 m2. Die Gesamtnutzfläche einschließlich eines weiteren Kellers mit 285 m2 betrage 2105 m2. Die Beschwerdeführer hätten im Abgabenverfahren vorgebracht, das Schloß sei Teil eines Gutes, das die Familie H. im Jahre 1960 erworben habe. Die Übernahme des Schlosses habe sich kaufpreismindernd ausgewirkt, weil es nach der Benutzung durch eine Besatzungsmacht völlig devastiert gewesen sei. Die Wiederherstellung des Schlosses sei vor allem als kulturelle Aufgabe zu sehen, weil die Eigenleistungen niemals eine entsprechende Rendite abwerfen könnten. Renovierungsarbeiten seien bereits durchgeführt worden und auch in Zukunft geplant. Bisher sei insbesondere zur Rettung von Mauerwerk und Decken das Dach saniert worden; ferner seien die Kapelle saniert und die Privaträume sowie Räumlichkeiten, deren künftige Vermietung beabsichtigt sei, adaptiert worden. Die bereits vermieteten Räume seien unter der Auflage der Restaurierung durch den Mieter in Bestand gegeben worden. Geplant seien noch der Ausbau von drei Appartments zur Vermietung, einer Sauna und Duschanlage sowie die Adaptierung des Kellervorplatzes im Untergeschoß des Nordflügels. Im ersten Obergeschoß sollten der Festsaal, der Gang sowie die Kapelle restauriert werden. Für das zweite Obergeschoß existiere noch kein konkreter Plan. Es sei der Erfolg der Verwertung des Festsaales im Rahmen diverser kultureller Aktivitäten als Ausstellungs- und Aufführungsort abzuwarten; andererseits wäre auch eine Dauervermietung denkbar. Allerdings ließen die diesfalls - wegen Fehlens jeglicher Installationen und allfälliger Auflagen des Denkmalamtes - zu erwartenden hohen Adaptierungskosten den Kreis potentieller Mieter recht klein erscheinen. Es werde auf den gewaltigen Finanzbedarf verwiesen, den eine Wiederherstellung im Hinblick auf die Größe des Objektes nach sich ziehe. Das Fehlen der hiefür erforderlichen Mittel erlaube keinen zügigen Baufortschritt, wobei auch die Zuschüsse des Denkmalamtes bereits das Höchstausmaß erreicht hätten. Es sei geplant, ab 1995 die im Erdgeschoß befindlichen drei Zimmer um je S 200,-- pro Tag zu vermieten, was in vier Monaten S 72.000,-- ausmache. Für den Festsaal im ersten Obergeschoß sei mit einer Einnahme von S 40.000,-- für zehn Abende zu rechnen. Die mit diesen Erträgen verbundenen Aufwendungen würden das Ergebnis nicht sonderlich belasten, da sie entweder durch Eigenleistungen der Beschwerdeführer oder durch Zuschüsse abgedeckt werden würden. Die Entwicklung der Einnahmen und der Werbungskosten in den Jahren 1984 bis 1993 hätten die Beschwerdeführer wie folgt dargestellt:

Jahr Einnahmen

(gesamt) davon:

a) Mieten c) USt-Gut-

schriften u.

b) Eigen- d) Vers.Vergüt.

verbrauch

1984 44.370,-- a) 7.000,-- c) 8.330,--

(brutto)

b) 29.040,-- d) --

1985 41.064,-- a) 4.000,-- c) 8.024,--

(brutto)

b) 29.040,-- d) --

1986 52.675,-- a) 7.300,-- c) 14.272,--

(brutto)

b) 29.040,-- d) --

1987 36.618,-- a) 6.000,-- c) --

(brutto)

b) 29.040,-- d) 1.578,--

1988 106.074,-- a) 12.740,-- c) 64.294,--

(brutto)

b) 29.040,-- d) --

1989 102.801,-- a) 12.326,-- c) 25.613,--

(brutto)

b) 29.040,-- d) 37.092,--

1990 58.054,-- a) 30.454,-- c) --

(netto)

b) 26.400,-- d) 1.200,--

1991 77.666,-- a) 43.814,-- c) --

(netto)

b) 26.400,-- d) 7.452,--

1992 98.109,-- a) 50.363,-- c) --

(netto)

b) 26.400,-- d) 21.346,--

1993 135.161,-- a) 65.400,-- c) --

(netto)

b) 26.400,-- d) 30.688,--

"

Ausgaben Einkünfte

(gesamt) davon: aus VuV

e) Afa Instand-

haltung

1984:

133.715,-- e) 28.428,-- 105.287,-- - 89.345,--

f) --

1985:

49.410,-- e) 28.428,-- -- - 8.346,--

f) 11.829,--

1986:

93.743,-- e) 32.232,-- -- - 41.068,--

f) 17.014,--

1987:

93.702,-- e) 34.957,-- -- - 57.084,--

f) 16.000,--

1988:

79.348,-- e) 34.462,-- 2.173,-- + 26.726,--

f) 15.000,--

1989:

80.301,-- e) 34.975,-- 31.826,-- + 22.500,--

f) --

1990:

52.457,-- e) 36.217,-- 2.740,-- + 5.597,--

f) --

1991:

52.986,-- e) 39.286,-- -- + 24.680,--

f) --

1992:

57.301,-- e) 44.801,-- -- + 40.808,--

f) --

1993:

62.696,-- e) 46.238,-- -- + 72.464,--

f) --

"

In den Jahren 1986 bis 1992 seien die aus der folgenden Tabelle ersichtlichen Beträge für Sanierungsarbeiten am Schloßgebäude aufgewendet worden, die ab 1987 zum Teil mit den jeweils ausgewiesenen Forderungszuschüssen des Bundesdenkmalamtes finanziert worden seien.

	Adaptierungen	Förderung	Vorsteuern
1984	---	---	17.547,--
1985	---	---	832,--
1986	152.137,--	---	50.708,--
1987	156.912,--	200.000,--	20.074,--
1988	223.238,--	200.000,--	29.411,--
1989	224.549,--	200.000,--	46.976,--
1990	721.260,--	550.000,--	145.500,--

1991 657.317,-- 400.000,-- 132.203,--

1992 464.985,-- 350.000,-- 93.497,--

Als Abschreibungsgrundlage hätten die Beschwerdeführer jeweils die um die Förderungen gekürzten Adaptierungskosten in Ansatz gebracht, was eine laufend steigende AfA zur Folge gehabt hätte.

Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung betreffend die Streitjahre 1984 bis 1989 vertrat die belangte Behörde unter Hinweis auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Auffassung, ein Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren sei angemessen, um die Einkunftsquelleneigenschaft eines Bestandobjektes festzustellen. Im Beschwerdefall könne der Betrachtung der Zeitraum von 1984 bis 1993 zugrunde gelegt werden. Für diesen Zeitraum ergäbe sich - ausgehend von den Erklärungen der Beschwerdeführer - rein rechnerisch ein Gesamtüberschuß der Werbungskosten von S 3.068,--. Dies erwecke den Anschein, als wäre es gelungen, die Werbungskostenüberschüsse der Streitjahre durch Einnahmenüberschüsse der Folgejahre auszugleichen. Die Beschwerdeführer gingen jedoch von nicht zutreffenden Annahmen aus. Die Annahmen der Beschwerdeführer über die Werbungskosten seien unrealistisch, weil es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, daß bei einem 400 Jahre alten Gebäude keinerlei Instandhaltungskosten anfielen. Auf der Einnahmenseite seien aus den Berechnungen der Beschwerdeführer die unter dem Titel "Eigenverbrauch" angesetzten jährlichen Beträge von S 29.040,-- (brutto) bzw. S 26.400,-- (netto) auszuscheiden. Nach den Angaben der Beschwerdeführer handle es sich dabei um einen "Verrechnungsposten", dem kein tatsächlicher Geldfluß zugrunde liege. Es sei das "fiktive" Entgelt des J.H. jun. für die von ihm im Ausmaß von 295 m2 zu Wohnzwecken genutzten Räumlichkeiten. Ebenso sei ein der Privatnutzung entsprechender Teil der Werbungskosten auszuscheiden. Angesichts des Verhältnisses der privat genutzten Fläche (295 m2) zur Gesamtfläche (2105 m2) seien die Werbungskosten um 14 % zu kürzen. Würde man das zweite Obergeschoß - mit Ausnahme der an Dr. K. vermieteten Räume (70 m2) mit rund 570 m2 (einschließlich Theatersaal) bei der Ermittlung der Gesamtnutzfläche ausscheiden, weil dieses nach den Angaben der Beschwerdeführer zur Gänze devastiert und folglich derzeit unvermietbar sei, würde sich der Kürzungssatz auf rund 20 % erhöhen. Auch dann könnte keine Rede davon sein, daß die bisherige Art der Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Das Ergebnis dieser Berechnungsvarianten sei der nachstehenden Übersicht zu entnehmen.

Jahr Einnahmen Ausgaben Einkünfte

(gesamt) (gesamt) aus VuV

Kürzung

a) 14 %

b) 20 %

1984 15.330,-- a)114.995,-- a)-99.665,--

b)106.972,-- b)-91.642,--

1985 12.024,-- a) 42.492,-- a)-30.468,--

b) 39.528,-- b)-27.504,--

1986 23.635,-- a) 80.619,-- a)-56.984,--

b) 74.994,-- b)-51.359,--

1987 7.578,-- a) 80.584,-- a)-73.006,--

b) 74.962,-- b)-67.384,--

1988 77.034,-- a) 68.239,-- a)+ 8.795,--

b) 63.478,-- b)+13.556,--

1989 73.761,-- a) 69.059,-- a)+ 4.702,--

b) 64.241,-- b)+ 9.520,--

1990 31.654,-- a) 45.113,-- a)-13.459,--

b) 41.966,-- b)-10.312,--

1991 51.266,-- a) 45.568,-- a)+ 5.698,--

b) 42.389,-- b)+ 8.877,--

1992 71.709,-- a) 49.279,-- a)+22.430,--

b) 45.841,-- b)+25.868,--

1993 108.761,-- a) 53.918,-- a)+54.843,--

b) 50.157,-- b)+58.604,--

"

Daraus ergäben sich somit negative Gesamtergebnisse im Ausmaß von S 177.100,-- bzw. S 130.700,--. Bei Bereinigung dieses Ergebnisses um die Umsatzsteuergutschriften von insgesamt S 120.533,-- erhöhten sich die negativen Gesamtergebnisse auf S 297.000,-- bzw. S 251.000,--. Würde man aus dieser Berechnung auch noch den Keller 2 mit 285 m2 ausscheiden, was zu einer neuen Gesamtnutzfläche von 1251 m2 und einem Kürzungssatz von rund 24 % führte, ergebe sich innerhalb des zehnjährigen Zeitraumes noch immer ein negatives Gesamtergebnis von mehr als S 200.000,--. In keinem der Streitjahre hätten die reinen Mieteinnahmen (ohne Eigenverbrauch und Umsatzsteuergutschriften) ausgereicht, um auch nur die AfA abzudecken. Die von den Beschwerdeführern abgegebenen Prognosen und auch die ab 1991 erklärten Ergebnisse seien somit völlig unrealistisch. Auch im Hinblick auf die Behauptungen der Beschwerdeführer, wonach etwa das zweite Obergeschoß vollkommen devastiert und folglich derzeit unvermietbar sei, könne nicht davon ausgegangen werden, daß ohne Durchführung entsprechend umfangreicher und kostenintensiver Adaptierungs- und Revitalisierungsarbeiten in absehbarer Zeit mit positiven Ergebnissen zu rechnen sei. Das Jahr 1990 betreffend legte die belangte Behörde dar, die Betätigung der Beschwerdeführer sei dem § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO 1990 zuzuordnen. Es stehe fest, daß in den Streitjahren Verluste aufgetreten seien. Damit komme die in der zitierten Vorschrift normierte Liebhabereivermutung zum Tragen. Die Vermutung sei nicht im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO 1990 widerlegt worden; dies folge aus den oben wiedergegebenen Darlegungen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der angefochtene Bescheid erging nach der Kundmachung der Aufhebung von Abschnitt I Art. II der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 322/1990 (LVO 1990) durch den Verfassungsgerichtshof am 21. Februar 1992 (BGBl. Nr. 106/1992). Infolge Aufhebung der in der zitierten Vorschrift enthaltenen Rückwirkungsanordnung sind für den sachlichen Anwendungsbereich der Verordnung die allgemeinen Grundsätze maßgebend. Nach diesen richtet sich die materiell-rechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieser Sachverhalte geltenden Recht.

Die LVO 1990 ist an dem der Kundmachung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, dem 23. Juni 1990, in Kraft getreten. Soweit es im Beschwerdefall um die Verwirklichung von Abgabentatbeständen in den Veranlagungsjahren 1984 bis 1989 bzw. - soweit Umsatzsteuer betroffen ist - vor dem 23. Juni 1990 geht, findet die LVO 1990 keine Anwendung. Das Jahr 1990 ist hingegen ertragssteuerlich anhand der LVO 1990 zu beurteilen. Der aus der LVO 1990 gewonnene Liebhabereibegriff ist weiters grundsätzlich auch im Zusammenhang mit § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG heranzuziehen, soweit ab dem 23. Juni 1990 ausgeführte Umsätze in Rede stehen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 5. August 1993, Zl. 93/14/0006 und Zl. 93/14/0036, sowie vom 23. Mai 1996, Zlen.93/15/0215, 0216).

Zu den Jahren 1984 bis 1990 bzw. Umsatzsteuer bis 23. Juni 1990:

Eine Betätigung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171) nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, das heißt, wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Ergibt die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben,

also dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei dieses Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist. 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.

Der angefochtene Bescheid beruht auf der Auffassung, bei richtiger - nicht von den verfehlten Annahmen der Beschwerdeführer ausgehender - Berechnung der Einnahmen und der Werbungskosten in den Jahren 1984 bis 1993, sohin eines zehnjährigen Beobachtungszeitraumes, ergebe sich ein Überhang der Werbungskosten über die Einnahmen. Daher liege - im Sinne der (früheren) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren ausreiche, um festzustellen, ob ein Bestandobjekt eine Einkunftsquelle darstelle, Liebhaberei vor.

Die soeben erwähnte Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof mit dem bereits erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates nicht aufrechterhalten. Danach versteht der Verwaltungsgerichtshof nunmehr unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne, 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 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. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muß dabei noch als absehbar gelten.

Nach dem Gesagten reicht die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegende Feststellung, die beschwerdeführende Hausgemeinschaft habe im beobachteten Zeitraum von zehn Jahren keinen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt, zur Bejahung oder Verneinung der Frage nach der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung nicht aus. Die Frage, ob nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist, kann aber auch anhand der getroffenen Feststellungen über Zusammensetzung und Entwicklung von Einnahmen und Werbungskosten nicht abschließend beantwortet werden. Zwar entsprechen auch die Darlegungen der Beschwerdeführer - aus noch näher darzulegenden Gründen - nicht den Anforderungen, die an eine taugliche Prognose der Ertragsfähigkeit einer Einkunftsquelle zu stellen sind; die belangte Behörde hat aber - offenbar deshalb, weil sie den Sachverhalt im Hinblick auf das Vorliegen eines Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen nach einem Zeitraum von zehn Jahren als hinreichend geklärt ansah - keinen Versuch unternommen, auf die Beschwerdeführer in Richtung einer Ergänzung ihrer Angaben einzuwirken bzw. Ermittlungen in Richtung einer den im folgenden dargelegten Grundsätzen entsprechenden Prognose anzustellen.

Dieser Mangel erweist sich als wesentlich, weil nicht auszuschließen ist, daß die belangte Behörde bei einer Auseinandersetzung mit folgenden Fragen zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre:

Nach den auf der Grundlage der Angaben der Beschwerdeführer getroffenen Feststellungen umfaßt das in Rede stehende Gebäude Räumlichkeiten im Gesamtausmaß von 2105 m2. Davon seien Räumlichkeiten von 64 m2, 96 m2 und 70 m2 an Dr. K. "dauervermietet". Weitere Räumlichkeiten von 84 m2, 80 m2 und insgesamt 429 m2 seien "zur Vermietung vorgesehen", wobei tageweise oder auch langfristige Vermietung ins Auge gefaßt werde. Räumlichkeiten mit einer Gesamtfläche von 295 m2 würden - offenbar im Rahmen einer Benützungsregelung der Miteigentümer - als private Wohnung von J.H. jun. genutzt. Weitere Räume betreffend äußerten die Beschwerdeführer die Absicht, sie durch Nutzungsüberlassung an örtliche Vereine und für gelegentliche kulturelle Veranstaltungen zu nutzen. Weitere Räume seien "devastiert".

Im Beschwerdefall stehen ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Rede. Vom soeben zusammengefaßten Sachverhalt ausgehend stellt sich die Frage, welches Objekt auf seine Eigenschaft als Einkunftsquelle bzw. Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu prüfen ist, insbesondere im Zusammenhang mit der Abgrenzung von privat- bzw. nicht zur Einkünfteerzielung gewidmeten und benutzten Teilen des Gebäudes.

Im Rahmen der Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen; auch einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus sind einer getrennten Beurteilung zu unterziehen, wenn die Objekte an verschiedene Personen vermietet sind oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 19. Februar 1987, Zl. 85/14/0142, vom 28. Oktober 1992, Zl. 88/13/0006, vom 2. März 1993, Zl. 92/14/0182, und vom 20. Dezember 1994, Zl.89/14/0075).

Nutzt ein Miteigentümer einen Teil des gemeinschaftlichen Objektes aufgrund einer Gebrauchsregelung, so führt dies - mangels eines auf eine Vermietung oder Verpachtung zurückzuführenden Wertzuganges - nicht zu Einkünften (der Personenmehrheit) aus Vermietung und Verpachtung (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 20. Februar 1992, Zl. 89/13/0236). Ebensowenig liegen abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung vor, wenn ein Wohnobjekt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein solches Wohnobjekt sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage (der privaten Lebensführung) und nicht Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 10. Februar 1987, Zl. 85/14/0142).

Im Zusammenhang mit jenen Teilen des Gebäudes, die "derzeit devastiert" und daher unvermietbar seien, und jenen Teilen, auf die sich - nicht hinreichend konkretisierende - "Vermietungsabsichten" der Beschwerdeführer beziehen, ist folgendes zu beachten:

Zwar können Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einkünfte erzielt; für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, daß der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge faßt. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, daß die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluß des Steuerpflichtigen muß klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 20. November 1996, Zl. 94/15/0136, und das Erkenntnis vom 18. März 1997, Zl. 96/14/0045).

Die im Abgabenverfahren vorgetragene Rentabilitätsberechnung der Beschwerdeführer (einschließlich des Vorbringens der Beschwerde) ist erkennbar nicht an diesen Gegebenheiten orientiert; vielmehr scheint den Beschwerdeführern eine nicht weiter definierte Einkunftsquelle "Verwertung des Schlosses" vorzuschweben. Die belangte Behörde hat zwar - wie der Abzug eines "Privatanteiles" von der AfA in der Höhe von 14 bzw. 20 % und weitere Berechnungsvarianten zeigen - erkannt, daß die auf Grund einer Gebrauchsregelung zu privaten Wohnzwecken des J.H. jun. genutzte Wohnung keine Einkunftsquelle im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellt bzw. nicht zum Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zählt und auch die Ausscheidung weiterer Teile des Gebäudes aus der Betrachtung in Frage kommt; im übrigen unterscheidet die Begründung des angefochtenen Bescheides aber nicht ausreichend zwischen jenen Teilen des Objektes, aus denen im Streitzeitraum (durch "Dauervermietung" an Dr. K.) Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden, und jenen, auf die sich lediglich Absichtserklärungen der Beschwerdeführer in Richtung einer künftigen Nutzung beziehen bzw. die nach deren Erklärungen nicht wirtschaftlich genutzt werden sollen. Die aktenkundigen Angaben der Beschwerdeführer reichen jedoch - insbesondere angesichts des Umstandes, daß während des gesamten Beobachtungszeitraumes aus den hier in Rede stehenden Teilen des Objektes keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden - nicht hin, die ("einnahmenlosen") Aufwendungen und Ausgaben als auf die Erwerbung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gerichtet und somit als Werbungskosten anzusehen.

Daraus folgt, daß - ausgehend von den Sachverhaltsannahmen des angefochtenen Bescheides, gegen die sich die Beschwerde nicht wendet - lediglich die "an Dr. K. dauervermieteten" Objekte einer Untersuchung auf ihre Eigenschaft als (eine oder mehrere) Einkunftsquelle(n) zugänglich waren. Dies hatte zur Folge, daß in die Rentabilitätsberechnung AfA und Vorsteuer nur insoweit Eingang zu finden hatten, als die entsprechenden Herstellungskosten auf die "dauervermieteten" Objekte entfielen. Feststellungen, auf deren Grundlage eine entsprechende Aufteilung hätte vorgenommen werden können, fehlen jedoch.

Soweit auf der Einnahmenseite der von den Beschwerdeführern angestellten Prognose "Versicherungsvergütungen" angeführt wurden, blieb unaufgeklärt, welche Sachverhalte den Vergütungen zugrunde liegen; es kann daher nicht abschließend beurteilt werden, ob es sich bei den betreffenden Versicherungsleistungen - auf das in Rede stehende Mietobjekt bezogen - um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelte, die bei der Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit der Betätigung zu veranschlagen wären (vgl. hiezu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 28, Tz 17, mwN).

Dem angefochtenen Bescheid liegt ferner - auf der Grundlage der Erklärungen der Beschwerdeführer - die Feststellung von Mietzinseinnahmen zugrunde, die im Beobachtungszeitraum zwischen S 4.000,-- (1985) und S 65.400 (1993) schwankten. Nähere Feststellungen über die zivilrechtlichen Beziehungen, die diesen Mietzinseinnahmen zugrunde liegen, fehlen. Dies bietet - aus Gründen der Prozeßökonomie - Anlaß zu folgendem Hinweis:

Der Liebhabereibetrachtung sind jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge in die Vergangenheit projiziert werden, daß eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird. In der Abänderung von mit Mietern abgeschlossenen Verträgen, die eine wesentliche Erhöhung der Mietzinse gegenüber früher vereinbarten Mietzinsen zum Gegenstand haben, liegt eine wesentliche, die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Folgejahre bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Tätigkeit ausschließende Änderung der Bewirtschaftungsart (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 25. Jänner 1995, Zl. 93/15/0101, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Die im Beschwerdefall vorgetragene Entwicklung der Einnahmen indiziert eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Art des wirtschaftlichen Engagements im gesamten Streitzeitraum unverändert geblieben ist. Gegebenenfalls könnte sich - bei Änderungen in der Bewirtschaftungsart - eine getrennte Beurteilung aufeinanderfolgender Zeiträume als erforderlich erweisen.

Zum Jahr 1990 bzw. Umsätze ab 23. Juni 1990:

Nach § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO 1990 ist Liebhaberei zu vermuten bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Die belangte Behörde ordnet die in Rede stehende Betätigung der soeben zitierten Vorschrift zu. Diese knüpft für die Liebhabereivermutung an das Entstehen von Verlusten an. Mangels einer auf das allein in Betracht kommende Objekt bezogenen, nur die auf dieses entfallenden Aufwendungen berücksichtigenden Darstellung der Werbungskosten und von Feststellungen, die eine Beurteilung der Frage erlauben, ob der Prüfung nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde gelegt wurden, kann nicht abschließend gesagt werden, ob die Voraussetzung des Entstehens von Verlusten vorliegt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1994150126.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

15.01.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at