jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/10/21 92/15/0060

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.10.1993

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §2 Abs4 Z2;
EStG 1972 §28;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde des O in C, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 17. Dezember 1991, Zl. B 149-3/91, betreffend Einkommensteuer 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Für die Jahre bis 1984 gab der Beschwerdeführer, der damals - wie auch im Streitjahr 1986 - Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Finanzbeamter erzielte, keine Einkommensteuererklärungen ab.

Am 25. März 1986 wurde gegen den Beschwerdeführer (insbesondere im Zusammenhang mit nicht erklärtem Vermögen und nicht erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen) ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.

Am 15. Mai 1986 gab der Beschwerdeführer eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 1985 ab, in der er neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärte. Auch in der am 15. Mai 1987 beim Finanzamt Graz-Stadt überreichten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr wies der Beschwerdeführer neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Kapitalvermögen aus. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in den genannten Erklärungen nicht angeführt.

Mit einem am 19. Februar 1987 an das Finanzamt A gerichteten Schriftsatz teilte der Beschwerdeführer im wesentlichen folgendes mit: Er habe im Jahre 1981 im Erbweg nach seiner Mutter ein Einfamilienhaus in B erworben. Das Gebäude sei mit einem Wohnrecht der Großmutter des Beschwerdeführers bis zu deren Ableben am 2. November

1982 belastet gewesen. Das im Jahr 1920 errichtete Objekt sei in einem äußerst schlechten Bauzustand gewesen. Mangels Zustimmung der Großmutter hätten zu deren Lebzeiten keine Sanierungsarbeiten vorgenommen werden können. Ein Verkauf des Gebäudes sei nicht in Frage gekommen, weil es sich um das Elternhaus des Beschwerdeführers handle. Der Beschwerdeführer habe seinen ordentlichen Wohnsitz in C und könne das Gebäude keiner Eigennutzung zuführen. Es habe daher schon immer die Absicht bestanden, das Objekt nach Durchführung der notwendigsten Sanierungsarbeiten zu vermieten. Diesen ernsthaft gefaßten Gedanken habe der Beschwerdeführer erst nach dem Tode der Großmutter verwirklichen können. Es hätten sich bereits damals mehrere Mieter angeboten, das Gebäude nach durchgeführter Sanierung zu mieten. Soweit die flüssigen Mittel gereicht hätten, sei nach dem Tode der Großmutter mit Sanierungsarbeiten, nämlich der Herstellung von Wasser- und Kanalanschluß, Trockenlegung von Küche, Veranda und Kellerstiegen, Herstellung von Starkstromleitungen, Verlegen von Stromleitungen, Neuverlegung von Fußböden, Errichtung einer Toiletteanlage udgl. begonnen worden. Ohne diese Arbeiten sei eine Vermietung aus gesundheitlichen Gründen nicht vertretbar gewesen. Nach Vollendung dieser Arbeiten werde das Objekt ab 1. Juli 1987 vermietet werden. Der monatliche Mietzins werde S 2.500,-- betragen. Um jede Rechtsunsicherheit zu vermeiden, sei bisher von der Abgabe von Steuererklärungen Abstand genommen worden. Es handle sich um keine Liebhaberei, sondern es bestehe die ernsthafte Absicht, Einkünfte zu erzielen. Die bisher angefallenen notwendigen Kosten seien als Vorwerbungskosten zu berücksichtigen.

Die unter einem überreichten Umsatzsteuererklärungen weisen jeweils keine steuerpflichtigen Umsätze, jedoch Vorsteuern von S 28.087,-- (1983), S 7.976,-- (1984), und S 7.572,-- (1985) aus; für das Jahr 1986 wurden steuerpflichtige Umsätze und Vorsteuern mit Null ausgewiesen. Dem Schriftsatz sind weiters "Überschußermittlungen" betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angeschlossen, die jeweils aus dem Titel "Vorwerbungskosten - Investition" negative Einkünfte von S 123.191,99 (1983), S 134.161,25 (1984), S 117.858,-- (1985) und S 113.033,-- (1986) ausweisen.

Mit Bescheid vom 28. Juni 1990 setzte das Finanzamt C-Stadt die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für 1986 entsprechend der am 15. Mai 1986 vom Beschwerdeführer abgegebenen Erklärung fest.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung machte der Beschwerdeführer unter anderem geltend, bei der Veranlagung der Einkommensteuer für 1986 sei der beim Finanzamt A erklärte "Verlust" aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

Mit der insoweit die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer unter Hinweis auf das im Finanzstrafverfahren ergangene Erkenntnis des Spruchsenates vom 21. Dezember 1988 vor, eine Berücksichtigung sogenannter "Vorwerbungskosten" käme nicht in Betracht, weil eine Vermietung des Objektes nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen sei.

Mit dem soeben erwähnten - in Rechtskraft erwachsenen - Erkenntnis des Spruchsenates war der Beschwerdeführer schuldig erkannt worden, durch Nichterklären von Vermögen sowie von Einkünften aus Kapitalvermögen in Form von Zinsen aus Sparguthaben bzw. Wertpapierbeständen unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Einkommensteuer in den Jahren 1981 bis 1984 und die Vermögensteuer in den Jahren 1980 bis 1984 verkürzt sowie eine Verkürzung der Vermögensteuer im Jahre 1985 versucht zu haben. In der Begründung dieses Bescheides hatte der Spruchsenat auf Grund näher dargelegter eingehender Erwägungen die Auffassung vertreten, mangels einer ernsten Absicht zur Erzielung von Einnahmen hätten die in den Jahren 1983 bis 1986 angefallenen Kosten ohne eindeutig ersichtlichen Bezug zu den ab Dezember 1987 behaupteten Einnahmen weder bei rechtzeitiger Geltendmachung im Abgabenverfahren als Werbungskosten anerkannt werden können noch seien sie geeignet, im Finanzstrafverfahren Einfluß auf die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages auszuüben.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer auf, Einnahmen-Ausgabenrechnungen betreffend die Vermietung des Hauses in B für die Jahre 1988 bis 1990 und Nachweise über die Mietzinseinnahmen vorzulegen sowie Namen und Anschrift jener Personen bekanntzugeben, die angeboten hätten, das Gebäude nach durchgeführter Sanierung zu mieten.

Mit Schriftsatz vom 28. August 1991 kritisierte der Beschwerdeführer umfangreich die im Erkenntnis des Spruchsenates angestellten Erwägungen. Er vertrat die Auffassung, hätte das Finanzamt ein eigenes Ermittlungsverfahren durchgeführt, so hätte sich gezeigt, daß die Begründung des Straferkenntnisses an den

Tatsachen vorbeigehe. Schon die Auswertung der detaillierten Schilderungen des beim Finanzamt A eingereichten Schriftsatzes hätte gezeigt, daß immer der ernste Wille und die ernste Absicht bestanden habe, das Objekt nach Durchführung der Renovierungsarbeiten zu vermieten.

In einem weiteren Schriftsatz führte der Beschwerdeführer aus, die Nettoeinnahmen aus der Vermietung hätten in den Jahren 1988 bis 1990 jeweils S 30.000,-- betragen. Der Überschuß betrage nach Abzug der "Hausversicherung" von S 11.000,-- jeweils S 19.000,--. Der Mietvertrag laufe Ende 1992 aus. In der Folge werde ein monatlich um S 1.500,-- bis S 2.000,-- höherer Ertrag erwirtschaftet werden. Die Ausgaben blieben gleich. Zur Frage nach den "Mietinteressenten" führte der Beschwerdeführer unter anderem aus, es handle sich dabei um "Menschen, die man nicht kennt und kennen kann, die weder Anschrift noch Namen deponieren, und wenn, kann nicht zugemutet werden, daß man sich diese merkt".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise (in nicht den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens betreffenden Punkten) statt; sie verweigerte die Berücksichtigung der geltend gemachten "Vorwerbungskosten". Zu dieser Frage vertrat sie in der Begründung des angefochtenen Bescheides nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage die Auffassung, der Beschwerdeführer habe bis einschließlich des Streitjahres 1986 nicht einmal die Absicht gehabt, das Einfamilienhaus in B jemals vermieten zu wollen, geschweige denn sei diese Absicht als klar erwiesen anzunehmen gewesen oder habe sie sich aus sonstigen Umständen mit ziemlicher Sicherheit ableiten lassen. Vielmehr ergebe sich aus nachstehend angeführten Umständen, daß der Beschwerdeführer ab dem Zeitpunkt, als er begonnen habe, das Einfamilienhaus zu sanieren und einzurichten, offensichtlich eine Eigennutzung des Einfamilienhauses beabsichtigt habe und diese Absicht erst im Jahr 1987 eine Änderung erfahren habe:

Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, als Bezieher nichtselbständiger Einkünfte sowie von Einkünften aus Kapitalvermögen auf die Geltendmachung von Verlusten in der Höhe von ca. S 500.000,-- aus einer anderen Einkunftsart zu verzichten. Dies umso mehr, als es sich beim Beschwerdeführer um einen Finanzbeamten handle, der normalerweise wohl bestrebt sein müßte, von Anfang an - also ab 1983 - sämtliche möglichen Steuervorteile für sich in Anspruch zu nehmen. In diesem Zusammenhang sei es absurd, wenn der Beschwerdeführer behaupte, er hätte auf eine sofortige Geltendmachung der Vorwerbungskosten "verzichtet", um Komplikationen mit dem Finanzamt zu vermeiden. Weiters sei es eine völlig untypische, mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch stehende Vorgangsweise, ein Objekt, dessen Vermietung beabsichtigt sei, beinahe fünf Jahre lang zu adaptieren; noch dazu, wenn hiefür ausreichend Geldmittel zur Verfügung gestanden seien. So hätten die festgestellten Einkünfte aus Kapitalvermögen 1983 S 65.933,--, 1984 S 114.363,--, 1985 S 79.247,-- und 1986 S 64.377,-- betragen. Der Beschwerdeführer hätte das Haus auch nicht mit dem finanziellen Aufwand bzw. einer den persönlichen Geschmack wiedergebenden "Luxustangente" (Holzvertäfelungen etc.) einrichten lassen, hätte er die Vermietung beabsichtigt; dies in einer Gegend, wo sicherlich nicht damit zu rechnen sei, diese Investitionen auch nur annähernd über einen entsprechend hohen Mietzins wieder hereinzubringen. Dies zeige sich auch anhand des tatsächlich erzielten Mietzinses von S 2.500,-- pro Monat. Aus dem zeitlichen Ablauf des Abgaben- und Finanzstrafverfahrens könne abgeleitet werden, daß die behauptete Vermietungsabsicht erst später "geboren" worden sei, als es darum gegangen sei, im Zusammenhang mit den nicht erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen eine "Verlustausgleichsmöglichkeit" zu schaffen. Trotz Vorhaltes habe der Beschwerdeführer keinen einzigen Namen eines potentiellen Mieters nennen können, der sich - seiner Behauptung zufolge - angeboten hätte, das Gebäude nach durchgeführter Sanierung zu mieten. In der Berufung vom 17. Juli 1986 gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 1986 sei keine Rede von einer beabsichtigten Vermietung bzw. damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen mit "Vorwerbungskostencharakter", sondern bloß davon, daß die Einkünfte aus Kapitalvermögen beträchtlich absinken würden, da für den Hausumbau beträchtliche Mittel benötigt würden. Von einer Vermietungsabsicht, die Voraussetzung für die Anerkennung von Vorwerbungskosten sei, könne somit keine Rede sein. Weiters vertrat die belangte Behörde unter Darstellung von Prognoserechnungen die Auffassung, daß die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers zu verneinen sei; auch aus diesem Grund wäre der geltend gemachte Werbungskostenüberschuß steuerlich irrelevant.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Soweit die Beschwerde auf Vorsteuern Bezug nimmt, ist darauf hinzuweisen, daß Gegenstand des angefochtenen Bescheides ausschließlich die Einkommensteuer (und nicht die Umsatzsteuer) für das Jahr 1986 war.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist (somit ausschließlich) die Frage, ob die vom Beschwerdeführer als "Vorwerbungskosten" geltend gemachten Aufwendungen steuerlich Berücksichtigung als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung finden können.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1972 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dieser Werbungskostenbegriff ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Schrifttum und Rechtsprechung weit zu fassen; er nähert sich bei dieser Einkunftsart dem Begriff der Betriebsausgaben (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1972, § 16 Abs. 1 Tz 10, und die dort angeführte Rechtsprechung). Dementsprechend können Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Wohnobjekt 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 auf ein solches Wohnobjekt sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage und nicht Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Werbungskosten können unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z. 2 EStG 1972 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. die Erkenntnisse vom 22. Jänner 1985, Zl. 84/14/0016, vom 25. November 1986, Zl. 86/14/0045, vom 22. September 1987, Zlen. 86/14/0198, 0199, und vom 23. Juni 1992, Zl. 92/14/0037, und die dort jeweils angeführte Vorjudikatur).

Die belangte Behörde hat die somit streitentscheidende Frage des klaren Nachweises der Erbringung zur späteren Einnahmenerzielung dahin gelöst, daß der Beschwerdeführer bis einschließlich 1986 nicht die Absicht gehabt hätte, das Einfamilienhaus jemals zu vermieten. Es könne (daher) nicht davon die Rede sein, daß eine solche Absicht als klar erwiesen anzusehen sei bzw. sich aus den Umständen mit ziemlicher Sicherheit ableiten ließe. Dieser Schlußfolgerung, zu der die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung gelangte, tritt die Beschwerde nur insoweit entgegen, als sie - unter Hinweis auf die "Vorhaltsbeantwortungen vom 30.8.1991 und 10.11.1991 sowie Beschuldigtenstellungnahme" ohne jede weitere Konkretisierung - deren Unrichtigkeit behauptet. Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, eine im Rahmen der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle der Beweiswürdigung aufzugreifende Rechtswidrigkeit aufzuzeigen, weil selbst bei Bedachtnahme auf den Inhalt der von der Beschwerde bezeichneten Bestandteile der Akten des Abgaben- bzw. Finanzstrafverfahrens sich mangels konkreter Bezugnahme auf den Inhalt des angefochtenen Bescheides kein Anhaltspunkt dafür finden läßt, daß im Rahmen der Beweiswürdigung angestellte Überlegungen im Widerspruch zu den Denkgesetzen oder Erfahrungssätzen des täglichen Lebens stünden. Dem ist hinzuzufügen, daß den gesamten Akten des Abgabenverfahrens weder bindende Vereinbarungen, in denen die behauptete Vermietungsabsicht ihren Niederschlag gefunden hätte, entnommen werden können noch irgendwelche Hinweise auf nach außen in Erscheinung getretene Umstände, die auf eine Vermietungsabsicht des Beschwerdeführers hingedeutet hätten. Daß die belangte Behörde die erstmals nach dem Ende des strittigen Veranlagungszeitraumes aufgestellten Behauptungen des Beschwerdeführers nicht als NACHWEIS der Vermietungsabsicht im Sinne der oben dargelegten Rechtsprechung werten mußte, bedarf keiner weiteren Erörterung. Nach der Lage des Beschwerdefalles mußte die belangte Behörde auch aus der späteren tatsächlichen Erzielung von Einnahmen aus der Vermietung ab Dezember 1987 nicht auf einen Zusammenhang zwischen den seinerzeitigen Aufwendungen und den Einnahmen aus der Vermietung schließen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat seiner rechtlichen Beurteilung somit die Feststellung des angefochtenen Bescheides zugrunde zu legen, wonach der Beschwerdeführer im Streitjahr noch nicht die Absicht gehabt habe, das Einfamilienhaus zu vermieten (woraus bereits folgt, daß ein klarer Nachweis der Vermietungsabsicht auf Grund nach außen in Erscheinung tretender Umstände nicht in Betracht kam). Ausgehend von dieser Feststellung ist das Schicksal

der Beschwerde bereits entschieden, weil das Fehlen dieser Absicht (und des klaren Nachweises hiefür im Sinne der oben dargelegten Rechtsprechung) der vom Beschwerdeführer angestrebten steuerlichen Berücksichtigung sogenannter "Vorwerbungskosten" entgegensteht.

Bei dieser Sachlage kam es auf die weitere Feststellung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe eine "Eigennutzung" des Hauses beabsichtigt, welche Absicht erst im Jahre 1987 eine Änderung erfahren habe, nicht mehr an, weil schon ein Beweisergebnis, aus dem zwar nicht die Absicht zur "Eigennutzung" gefolgert werden kann, dem andererseits aber auch kein klarer Nachweis der Vermietungsabsicht auf Grund nach außen in Erscheinung getretener Umstände entnommen werden kann, zur Versagung der Berücksichtigung sogenannter "Vorwerbungskosten" führen muß.

Schon aus diesem Grund können jene - den Schwerpunkt der Beschwerde bildenden - Darlegungen, mit denen die Beweiswürdigung in der Frage der "Eigennutzungsabsicht" bekämpft wird, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Den erwähnten Darlegungen ist aber auch nichts zu entnehmen, was eine der Beweiswürdigung in der Frage des Nachweises der Vermietungsabsicht anhaftende Rechtswidrigkeit erkennen ließe. Die Beschwerde sucht zwar weitwendig die von der belangten Behörde angestellten Überlegungen zu entkräften; ihre Darlegungen erschöpfen sich aber letztlich in Gegenbehauptungen, denen wiederum - wie schon im Abgabenverfahren - nichts zu entnehmen ist, was (im Sinne der oben dargelegten Rechtsprechung) als klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getretene Äußerung der ernsthaften Absicht zur späteren Vermietung gewertet werden könnte.

Die belangte Behörde hat den vom Beschwerdeführer geltend gemachten "Vorwerbungskosten" somit dem Gesetz entsprechend die steuerliche Berücksichtigung versagt.

Es erübrigt sich daher, zu jenen Ausführungen der Beschwerde Stellung zu nehmen, mit denen die Auffassung der belangten Behörde bekämpft wird, der Vermietung des Hauses des Beschwerdeführers sei der Einkunftsquellencharakter im Hinblick auf die fehlende Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes abzusprechen. Ebensowenig ist eine Auseinandersetzung mit der Frage erforderlich, ob es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um (gegebenenfalls als Werbungskosten absetzbaren) Erhaltungsaufwand oder um (aktivierungspflichtigen und nur im Wege der AfA absetzbaren) Herstellungsaufwand bzw. anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwand gehandelt hätte (vgl. hiezu das Erkenntnis vom 10. Juni 1987, Zl. 86/13/0167, und die dort angeführte Vorjudikatur).

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992150060.X00

Im RIS seit

08.11.2001

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