jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/4/25 96/13/0031

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.04.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des KF in W, vertreten durch Dr. Susanna Fuchs-Weisskircher, Rechtsanwältin in Wien I, Rabensteig 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 14. Dezember 1995, GZ. 15-93/1125/13, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1989 und 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb - zumindest in den beiden Streitjahren 1989 und 1990 - in W eine Tabaktrafik und erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Des Weiteren kaufte er (Kaufvertrag vom 2. Juni 1989) eine Liegenschaft in W in einer Quergasse zu jener Straße, in welcher die von ihm betriebene Tabaktrafik gelegen war. Auf der Liegenschaft befand sich ein eingeschoßiges Objekt mit Lokal-, Wohn-, Büroräumlichkeiten, einem Hof und einem ehemaligen Maschinenraum sowie einer Garage. Der Kaufpreis von S 3,5 Mio. wurde durch einen Hypothekarkredit in Höhe von S 3,7 Mio. mit einer Laufzeit von 25 Jahren finanziert.

Am 24. Juli 1989 wurden dem Beschwerdeführer die Untersuchungsergebnisse einer von ihm beauftragten Unternehmensberatung präsentiert; die mit 1. August 1989 datierten schriftlichen Untersuchungsergebnisse kommen zu dem Schluss, dass den voraussichtlichen Mieterträgen der Liegenschaft in Höhe von S 420.000,-- (S 490.000,-- inklusive "kalkulatorischer Miete") jährlich, wovon realistischerweise nur mit Einnahmen von 80 bis 90 % der angenommenen Werte zu rechnen wäre, eine Kreditrückzahlung inklusive Zinsen für den Objektkauf von rund

S 360.000,-- jährlich und die Rückzahlung für Revitalisierungsinvestitionen inklusive Zinsen von S 110.000,-- jährlich gegenüberstünden. Die Vermietbarkeit des Objekts wäre unter der Voraussetzung von Investitionen in der erwähnten Höhe gewährleistet, allerdings in der dargestellten unrentablen Konstellation.

Am 16. August 1989 erteilte der Beschwerdeführer einem Immobilien- und Industriemakler einen bis 15. November 1989 befristeten Alleinvermittlungsauftrag zum Verkauf der Liegenschaft zum Kaufpreis von S 3,6 Mio. mit dem Zusatz, dass "Miete von S 40.000,-- monatlich möglich sei". Ungeachtet der Befristung kündigte der Beschwerdeführer diesen Alleinvermittlungsauftrag mit einem am 30. November 1989 zur Post gegebenen Schreiben, worin von einer Vermietung nicht mehr gesprochen und in Aussicht gestellt wurde, dass darüber hinaus ein allfälliger vom Immobilienmakler gefundener Käufer akzeptiert würde.

Mit einem, in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen, nicht datierten Vorvertrag, der eine Unterzeichnung des Hauptvertrages bis Ende 1989 vorsah, wurde der Verkauf der Liegenschaft um den Kaufpreis von S 3,2 Mio. in Aussicht genommen. Letztendlich wurde die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 5. Februar 1990 um den genannten Preis verkauft.

Den am 24. Oktober 1991 eingereichten Abgabenerklärungen für 1989 (Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer) legte der Beschwerdeführer (wie aus dem Jahresabschluss für den Gewerbebetrieb und der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die von ihm als Vermietung und Verpachtung gesehene Nutzung der erwähnten Liegenschaft ersichtlich) zu Grunde, dass für die teilweise Benutzung der Liegenschaft für Zwecke des Gewerbebetriebs "Mieten für Büro- und Lager" von S 26.400,-- an Aufwendungen bei der Tabaktrafik und "Mieteinnahmen" in der selben Höhe bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die erwähnte Liegenschaft entstanden wären. Dem entsprechend erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 727.922,-- und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 338.565,--. Die geschilderte Konstruktion legte er auch der Gewerbesteuererklärung und der Umsatzsteuererklärung zu Grunde.

Mit den am 6. Juli 1992 eingereichten Abgabenerklärungen für 1990 behielt er die für das Vorjahr gewählte Konstruktion bei, erklärte etwa an Einkünften aus Gewerbebetrieb S 802.713,-- und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 133.864,-- . Dem Jahresabschluss des Gewerbebetriebs ist allerdings nur mehr ein Gesamtbetrag an Aufwendungen für (wohl verschiedene) Mieten zu entnehmen, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die genannte Liegenschaft weist "Mieteinnahmen" von S 4.400,-- auf.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 7. Dezember 1992 die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1989 und für 1990 fest, wich jedoch von den erklärten Beträgen ab, indem es die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anerkannte, die (fiktiven) Mietkosten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb abzog, dafür unter Zugrundelegung einer geschätzten betrieblichen Nutzung von 25 % der erwähnten Liegenschaft bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anteilige Kosten gewinnmindernd ansetzte und dem entsprechend auch die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer anpasste.

Im Verfahren über die Berufung gegen diese Bescheide legte der Beschwerdeführer eine Prognose vor, welche Mieteinnahmen von S 420.000,-- jährlich für die erwähnte Liegenschaft (nicht nur zu 80 % erwartet), jedoch im Gegensatz zum oben erwähnten Gutachten der Unternehmensberatung fallende Zinsen laut Tilgungsplan des auf 25 Jahre laufenden Darlehens und eine AfA von 1,5 % einer Bemessungsgrundlage von S 2,2 Mio. statt wie in den Abgabenerklärungen zu Grunde liegend 4 % von S 3,6 Mio. enthielt. Bereits im dritten Jahr werde demnach die Gewinnzone erreicht. Mit dieser Prognose sollte die objektive Ertragsfähigkeit des Objekts bewiesen werden, um für die Streitjahre die Feststellung negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und dementsprechend einer geringeren Einkommensteuer und zufolge höherer Vorsteuern einer geringeren Umsatzsteuer zu erlangen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Berufung abgewiesen. Die belangte Behörde ging davon aus, dass im Falle der Einstellung einer Tätigkeit nach so kurzer Zeit keine länger dauernde Ertragsbeobachtung angestellt werden könne und anhand dieses kurzen Zeitraumes eine Beurteilung getroffen werden müsse. Dabei könne zunächst auf jene Umstände zurückgegriffen werden, die schon bei einem kurzen Beobachtungszeitraum für eine Liebhaberei sprächen (z.B. Umsätze deckten nicht einmal die AfA, Fixkosten wären höher als die Einnahmen); weitere Anhaltspunkte für die Relation eines allfälligen Veräußerungsgewinnes zu den angelaufenen Verlusten "solle" das Motiv des Einstellens der Betätigung geben. Werde die Tätigkeit wegen mangelnder Rentabilität beendet, spreche dies für die Annahme einer Liebhaberei. Im gegenständlichen Fall habe das Objekt nur relativ kurze Zeit (weniger als ein

Jahr) im Eigentum des Beschwerdeführers gestanden. Während dieses Zeitraumes sei es lediglich vom Beschwerdeführer selbst für Zwecke der Tabaktrafik genutzt worden. Die Vermietungsabsicht des Beschwerdeführers werde somit ausschließlich durch die von ihm beigebrachten Schriftstücke dokumentiert. Im Übrigen sei dem an den Beschwerdeführer gerichteten Schreiben des Immobilien- und Industriemaklers vom 16. August 1989 zu entnehmen, dass der Alleinvermittlungsauftrag primär den Verkauf der Liegenschaft zum Gegenstand habe. Entscheidend sei aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die objektive Eignung der beabsichtigten Tätigkeit, auf Dauer gesehen ein positives Ergebnis zu bringen. Aus dem Gutachten der Unternehmensberatung ergebe sich zweifelsfrei, dass dem Objekt in den nächsten Jahren eine solche Eignung abzusprechen wäre. Auch der Beschwerdeführer selbst behaupte nicht einmal, dass seine in den Streitjahren ausgeübte Tätigkeit objektiv geeignet gewesen wäre, zu einem positiven Ergebnis zu führen. Er habe zwar argumentiert, dass er im Zeitpunkt des Erwerbes Gewinnerzielungsabsicht gehabt habe (die Einrichtung eines kleinen Lokals für den Pfeifenverkauf wäre geplant gewesen), habe dann aber selbst in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, dass er sich dann wieder zum Verkauf des Hauses entschlossen habe, weil ihn auf Grund des Versicherungsgutachtens der Unternehmensberatung "die Courage verlassen" habe. Sei eine Tätigkeit aus welchen Gründen immer objektiv nicht geeignet, Gewinne bzw. Einnahmen und Überschüsse zu erzielen, reiche der behauptete subjektive Wille für das Vorliegen einer steuerlich zu beachtenden Einkunftsquelle nicht aus.

Auch für das der Anwendung der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 unterstellte Streitjahr 1990 ging die belangte Behörde davon aus, dass sich aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten der Unternehmensberatung ergebe, dass auf Grund der Kreditrückzahlungen und der möglichen Mieterträge in den nächsten Jahrzehnten der jährliche Verlust rund S 80.000,-- betragen würde. Im Gegensatz dazu ergebe sich aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Prognoserechnung bereits ab dem vierten Jahr ein geringfügiger Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Prognoserechnung ginge dabei allerdings von gleich bleibenden Mieteinnahmen von S 420.000,-- aus, die laut Gutachten nur bei vollständiger Vermietung des Objekts zu erzielen gewesen wären (eine vollständige Vermietung aber nur schwer möglich gewesen wäre und daher lediglich mit 80 bis 90 % der möglichen Mieterträge zu rechnen wäre). Weiters werde in der Prognoserechnung AfA in Höhe von 1,5 % ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 2,2 Mio. in Ansatz gebracht. Hingegen sei der Beschwerdeführer in seiner Erklärung von einem Anschaffungswert von S 3,627.750,-- ausgegangen (wovon das Finanzamt in der Folge 30 % für Grund und Boden ausgeschieden habe) und habe AfA in Höhe von 4 % geltend gemacht. Darüber hinaus ergebe sich auf Grund der Prognoserechnung für die ersten beiden Jahre ein Verlust von S 10.078,-- und von S 6.037,-- bzw. seien in diesen Jahren Mieteinnahmen von S 420.000,-- zu Grunde gelegt worden, obwohl tatsächlich Verluste in Höhe von S 338.565,-- und S 133.864,-- erklärt worden seien. Die Prognoserechnung gehe daher von weitaus zu "optimistischen" Annahmen aus. Bei Zugrundelegung realistischer Einnahmen- und Aufwandspositionen hingegen würde sich erst nach einer längeren Verlustphase von etwa 20 bis 25 Jahren ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben (auf Grund der kontinuierlich sinkenden Zinsenbelastung). Der vom Beschwerdeführer vorgelegten Prognoserechnung könne daher nicht gefolgt werden. Vielmehr sei davon auszugehen, dass sich innerhalb des Kalkulationszeitraumes ein Gesamtüberschuss nicht ergeben habe und somit auch nach der für das Jahr 1990 geltenden Rechtslage vom Vorliegen eines Voluptuarbetriebes auszugehen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, worin sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Einleitend ist festzuhalten, dass die Nutzung eines Teiles des streitgegenständlichen Objekts für den Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers (Tabaktrafik) keine Miete darstellt (privatrechtlich läge mangels Personenverschiedenheit zwischen Vermieter und Mieter kein Mietvertrag vor), wodurch "Mieteinkünfte aus Vermietung und Verpachtung" und in gleicher Höhe "Mietaufwendungen für den Gewerbebetrieb" begründet werden, sondern eine (teilweise) betriebliche Nutzung des Objektes in einem bestimmten Ausmaß. Die vom Finanzamt vorgenommene Änderung der Bemessungsgrundlagen der Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer, womit an Stelle von Miete und Vermietung von einer teilweisen betrieblichen Nutzung des Objektes ausgegangen wurde, erfolgte daher jedenfalls dem Grunde nach zu Recht. Der Umfang der betrieblichen Nutzung (25 %) und die zahlenmäßige Änderung der Bemessungsgrundlagen blieben im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde unbestritten. Der diesbezüglichen

Abgabenfestsetzung haftet keine vom Verwaltungsgerichtshof festzustellende Rechtswidrigkeit an.

Für die Streitjahre ist darauf aufbauend die Prüfung der Frage, ob Einkunftsquelleneigenschaft des Objektes vorliegt, auf das zu 75 % nicht betrieblich genutzte Ausmaß des Objektes abzustellen. Dabei ist im Verwaltungsverfahren festgestellt worden und in der Beschwerde unbestritten geblieben, dass (mit Rücksicht auf das erwähnte Ausscheiden der "Vermietung an den Gewerbebetrieb") eine Vermietung nicht stattgefunden hat, sondern bereits etwa sechs Wochen nach Abschluss des Kaufvertrages ein Alleinvermittlungsauftrag zum Verkauf (lediglich eventualiter Vermietung - "Miete möglich") erteilt wurde und die Liegenschaft etwa acht Monate nach Kauf wieder verkauft wurde.

Vor einer Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Beschwerdeführer die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten "erwirtschaftet" hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. März 1997, Zl. 96/14/0045). Die Tätigkeit des Vermietens wurde nach dem festgestellten Sachverhalt vom Beschwerdeführer unbestritten gar nicht entfaltet, obwohl sie rechtlich und faktisch möglich gewesen wäre, wenngleich sie vielleicht zufolge des erforderlichen Investitionsaufwandes nicht wirtschaftlich gewesen wäre. Eine nicht entfaltete Betätigung entzieht sich einer Beurteilung ihrer konkreten Ertragsaussichten ebenso wie einer Untersuchung daraufhin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 1996, Zl. 94/13/0165).

Damit gelangte der angefochtene Bescheid aber im Ergebnis richtig zu einer Abweisung der Berufung, sodass auf in der Beschwerde gerügte Fehler in der von der belangten Behörde angestellten Prognoserechnung auch nicht weiter einzugehen war.

Die Beschwerde konnte somit die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzeigen und 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. Nr. 416/1994.

Wien, am 25. April 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1996130031.X00

Im RIS seit

27.09.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at