jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/11/23 91/15/0066

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.11.1992

Index

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

Norm

BAO §200 Abs2;
BAO §200 Abs4;
EStG 1972 §2;
EStG 1972 §20 Abs1 Z1;
UStG 1972 §12 Abs2 Z2 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde der H in L, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 17. Dezember 1990, Zl. 6/4 - 4036/90-09, betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1986 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin erwarb im Jahr 1986 eine Liegenschaft mit einem ehemaligen Schulgebäude, das sie in der Folge für Wohnzwecke adaptierte. In den Streitjahren (1986 bis 1988) erklärte die Beschwerdeführerin (wobei sie die Art des Unternehmens als "Mietwohnhaus" bezeichnete) jeweils jährliche Einnahmen von S 48.000,-- sowie Ausgaben von S 52.021,56 (1986), S 467.619,77 (1987) und S 398.639,10 (1988) bzw. alljährlich Umsatzsteuer von S 4.800,-- und Vorsteuern von S 12.260,-- (1986), S 206.739,-- (1987) und S 65.413,81 (1988).

Im Zuge einer am 25. Juni 1987 durchgeführten Nachschau stellte das Finanzamt fest, daß 24,96 % des Hauses privat genutzt würden.

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer jeweils mit vorläufigem Bescheid gemäß§ 200 Abs. 1 BAO für 1986 mit einem Überschuß von S 4.400,-- und für das Jahr 1987 mit einem Überschuß von S 156.920,-- fest.

Gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 1987 erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie führte aus, die als privat genutzt angesehenen Räume im Ausmaß von 24,96 % der gesamten nutzbaren Räume seien an ihren Ehemann vermietet. Eine Kürzung der erklärten Vorsteuer sei daher nicht berechtigt.

Nach ergänzenden Ermittlungen des Finanzamtes hob dieses mit gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassenen Bescheiden die vorläufigen Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1986 und 1987 auf und sprach aus, daß Umsatzsteuer für die Jahre 1986 und 1987 nicht festgesetzt werde. Mit einem weiteren Bescheid erklärte das Finanzamt die Berufung gegen den die Umsatzsteuer für 1987 vorläufig festsetzenden Bescheid gemäß § 174 BAO für gegenstandslos. In einem weiteren Bescheid sprach das Finanzamt aus, daß für das Jahr 1988 Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde.

In der den Bescheiden über die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer beigegebenen Begründung vertrat das Finanzamt die Auffassung, im Hinblick auf § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG könnten Kosten der Lebensführung, wie etwa Aufwendungen für eine Wohnung, die Ehegatten zur Führung des gemeinsamen Haushaltes diene, nicht im Wege des Vorsteuerabzuges geltend gemacht werden. Es sei daher nicht mehr ausschlaggebend, daß der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann abgeschlossene Mietvertrag (z.B. wegen Unkündbarkeit und kostenloser Überlassung der Einrichtung) einem Fremdvergleich nicht standhalte. Die Art und Weise der mietweisen Überlassung der weiteren Wohnungen (top Nr. 2 und 3) an die Mutter und den Bruder der Beschwerdeführerin lasse auf Dauer gesehen einen wirtschaftlichen Erfolg nicht erwarten. Die mündlich vereinbarten (auf die Wohnungen top Nr. 2 und 3 entfallenden) Jahresmietzinse von insgesamt jährlich S 28.000,-- seien viel zu gering, um die anteiligen Werbungskosten von S 76.395,-- (1987) bzw. S 126.699,-- (1988) auch nur annähernd zu decken. Bei einer derartigen Relation der Aufwendungen zum Ertrag liege bei diesen vermieteten Wohnungen keine Einkunftsquelle vor. Außerdem ließen auch die anderen Umstände der Gestaltung der Mietverhältnisse, wie z.B. bloß mündliche Mietvereinbarung, Verzicht auf Belege und Quittungen, Zahlung des vollen Mietentgeltes für 1986, obwohl das Wohnhaus erst im November 1986 gekauft worden sei, gleiche Mietzinshöhe bei Mutter und Bruder, obwohl die Wohnungen verschieden groß seien, und daß keine Überwälzung von Betriebskosten stattfinde, zweifelsfrei darauf schließen, daß es sich hier nicht um ein auch unter Fremden übliches ernstgewolltes Mietverhältnis handle. Die objektiven wie auch die subjektiven Merkmale ließen daher die Annahme zu, daß, auf Dauer gesehen, Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse weder möglich seien noch ernsthaft angestrebt würden, weshalb das Wohnhaus als Einkunftsquelle nicht in Betracht käme.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen die Bescheide, mit denen Umsatzsteuer für die Jahre 1986 bis 1988 nicht festgesetzt wurde. Sie brachte im wesentlichen vor, in einem Beobachtungszeitraum von nur zwei Jahren könne nicht festgestellt werden, daß kein wirtschaftlicher Erfolg aus der Vermietung zu erwarten sei. Aus dem "Ertragsvoranschlag" für 1990 sei ersichtlich, daß ein Ertrag eintreten werde. Die Rückforderung der Vorsteuer sei auch deshalb nicht berechtigt, weil die Beschwerdeführerin diese im guten Glauben der Rechtmäßigkeit erhalten und für weitere Investitionen verbraucht habe. Weder bei der Zuteilung der Steuernummer noch bei den Nachschauen sei auf eine mögliche Rückforderung hingewiesen worden.

Nach Erlassung eines Vorhaltes und weiterem Vorbringen der Beschwerdeführerin wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie vertrat nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage im wesentlichen die Auffassung, bei der Wohnung top Nr. 1 handle es sich eindeutig um die von der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten gemeinsam genützte Ehewohnung (den einzigen Wohnsitz des Ehepaares). Die Vermietung der Ehewohnung durch die Beschwerdeführerin an ihren Ehegatten stehe mit der im täglichen Leben üblichen Gestaltung der ehelichen Lebensgemeinschaft in krassem Widerspruch. Die Eigenschaft als gemeinsame eheliche Wohnung könne durch die angebliche Vermietung an den Ehepartner nicht verloren gehen, weil unbestrittenermaßen die Wohnung vom "Mieter" zu keinem anderen Zweck als zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses bzw. zur Führung des gemeinsamen Haushaltes genützt werde. Selbst dann, wenn das Mietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten kein Scheingeschäft dargestellt haben sollte, wäre es unter den gegebenen Umständen als steuerlich unerheblich anzusehen, weil die Beschwerdeführerin selbst in dem Wohnobjekt wohne und Kosten der Lebensführung nicht im Wege abgezogener Vorsteuerbeträge umsatzsteuerlich geltend gemacht werden dürften. In diesem Zusammenhang verwies die belangte Behörde auf das hg. Erkenntnis vom 10. Februar 1987, Zl. 85/14/0142.

Für die Wohnungen top Nr. 2 und 3, so fuhr die belangte Behörde fort, seien in den Streitjahren Mieteinnahmen von jeweils S 14.000,-- jährlich erzielt worden. Diesen stünden Werbungskosten von S 53.021,-- (1986), S 467.619,-- (1987) und S 398.639,-- (1988) gegenüber. Ab dem Jahr 1989 betrage der Mietzins jährlich S 30.000,-- (top Nr. 2) und S 42.000,-- (top Nr. 3). Im Jahr 1989 seien Betriebskosten von S 67.875,--, Kosten für Instandhaltung von S 1.119,--, Investitionen von S 44.958,-- und sonstige Werbungskosten von S 62.123,-- angefallen. Auf die Wohnung top Nr. 1 entfielen 55,7 % der Gesamtwohnfläche, auf die Wohnungen top Nr. 2 20,6 % und auf die Wohnung top Nr. 3 23,7 %. Es bestehe ein enger Zusammenhang zwischen den privat von der Beschwerdeführerin genutzten Räumlichkeiten und jenen, die an sich zur Vermietung an Dritte bestimmt seien. Bei der Vermietung der Wohnungen top Nr. 2 und 3 handle es sich somit um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 1 der Liebhabereiverordnung. Da in den Streitjahren Verluste aufgetreten seien, komme die in der zitierten Vorschrift normierte Vermutung der Liebhaberei zum Tragen. Die Betriebkosten seien jährlich - mit steigender Tendenz - mit S 60.000,-- zu veranschlagen. Auf die Wohnungen top Nr. 2 und Nr. 3 entfielen rund S 26.000,--. Stelle man dem die vereinbarten, nach den Darlegungen der Beschwerdeführerin zur Verrechnung der Hauptmietzinse und der Betriebkosten bestimmten Pauschalmietzinse von jährlich S 28.000,-- gegenüber, so verblieben auf der Einnahmenseite jährlich S 2.000,-- an Hauptmietzins. Von dieser Summe seien die mit den beiden Wohnungen im Zusammenhang stehenden Werbungskosten (Gebäude AfA, Zinsen, Instandsetzung, usw.) abzuziehen. Auch ohne zahlenmäßige Auflistung dieser Werbungskosten sei eindeutig erkennbar, daß bei einer derartigen Relation der Aufwendungen zum Ertrag nicht die geringste Aussicht auf positive Erträgnisse bestehe. In der ab 1989 eingetretenen Erhöhung der Mieten sei eine Änderung des wirtschaftlichen Engagements zu erblicken. Ein Verstoß gegen Treu und Glauben liege nicht vor, wenn das Finanzamt wegen der Ungewißheit der Abgabepflicht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide erlassen und diese nach Beseitigung der Ungewißheit gemäß§ 200 Abs. 2 BAO durch endgültige Bescheide ersetzt habe. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde, Rechtsauskünfte über alle nur möglichen steuerlichen Konsequenzen zu erteilen, bestehe nicht.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 4 EStG 1972 und der §§ 8 Abs. 1 und 16 Z. 1 bis 5 KStG 1966 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Diese Regelung hat zur Folge, daß für die in der zitierten Vorschrift erwähnten Vorleistungen der Vorsteuerabzug im Sinne des § 12 Abs. 1 UStG ausgeschlossen ist.

Die auf die eheliche Wohnung der Beschwerdeführerin (die nach deren Behauptungen dem Ehemann vermietet wurde) entfallenden Vorleistungen betreffend hängt die Entscheidung über den Vorsteuerabzug somit von der Lösung der Frage ab, ob die für die Ehewohnung der Beschwerdeführerin aufgewendeten Entgelte nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 4 EStG 1972 sind. Hiezu hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen, daß Aufwendungen für eine gemeinsame eheliche Wohnung Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 sind und somit nicht im Wege von abgezogenen Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden dürfen (vgl. die Erkenntnisse vom 28. November 1978, Slg. 5324/F, vom 19. Oktober 1982, Zl. 82/14/0056, vom 27. November 1984, Zlen. 14/2270/79, 82/14/0037, und vom 10. Jänner 1987, Zl. 85/14/0142).

Im Beschwerdefall ist nicht strittig, daß es sich bei der nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin an deren Ehemann vermieteten Wohnung um die gemeinsame eheliche Wohnung handelt. Der angefochtene Bescheid entspricht somit der oben dargelegten Rechtslage. Die Darlegungen der Beschwerde über die Motive, die zum Abschluß eines Mietvertrages geführt hätten, zeigen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil zwischen der Frage, ob die strittigen Aufwendungen zu den im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1972 nichtabzugsfähigen Ausgaben zählen und den Motiven, die für den Abschluß des behaupteten Mietvertrages maßgeblich waren, kein Zusammenhang besteht.

Entgegen der Auffassung der Beschwerde entspricht der vorliegende Sachverhalt im wesentlichen jenem, der auch dem im angefochtenen Bescheid zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Februar 1987, Zl. 85/14/0142, zugrunde lag. Entscheidend ist im vorliegenden Zusammenhang, daß die strittigen Vorsteuern Entgelte für Vorleistungen zur Errichtung bzw. Nutzung der Ehewohnung betreffen; daß die Beschwerdeführerin - wie sie hervorhebt - über keine weiteren Einkünfte verfüge und die Verluste aus der "Anlaufzeit" somit nicht steuerlich nützen könne, ist für die Beurteilung der Frage der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ebensowenig von Bedeutung wie die Behauptung der Beschwerdeführerin, daß ihr Ehegatte den Mietzins aus seinen Pensionseinkünften bezahle.

Ob sich der hier vorliegende Sachverhalt, wie die Beschwerdeführerin behauptet, wesentlich von jenem Sachverhalt unterscheidet, der dem in der Begründung des erstinstanzlichen Bescheides erwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Juni 1987, Zl. 86/14/0191, zugrunde lag, kann im Beschwerdefall schon deshalb auf sich beruhen, weil sich die belangte Behörde nicht auf das zitierte Erkenntnis gestützt hat.

Die Beschwerde zeigt somit keine dem angefochtenen Bescheid anhaftende Rechtswidrigkeit in der Beurteilung der Frage auf, ob die auf die Ehewohnung entfallenden Vorsteuern nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG vom Abzug ausgeschlossen sind. Es erübrigt sich daher auch eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann abgeschlossene Mietvertrag einem Fremdvergleich standhielte.

Nach § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Diese Regelung hat zur Folge, daß bei Vorliegen von "Liebhaberei" ein Vorsteuerabzug nicht zusteht. Die belangte Behörde hat die nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin an ihre Mutter und ihren Bruder vermieteten Wohnungen auf der Grundlage der oben wiedergegebenen Feststellungen über Einnahmen und Ausgaben den Abzug der Vorsteuer mit der Begründung versagt, daß nach der Art der in den Streitjahren vorgenommenen Bewirtschaftung ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zu erwarten sei. Die Ausführungen der Beschwerde zeigen keine bei dieser Beurteilung unterlaufene Rechtswidrigkeit auf.

Die Beschwerde vertritt die Auffassung, der der belangten Behörde bei der Erstellung der Ertragsprognose zur Verfügung stehende Zeitraum reiche nicht aus, die Ertragsfähigkeit der Tätigkeit zu verneinen; hätte die belangte Behörde die wesentlich gestiegenen Mieteinnahmen des Jahres 1989 (S 72.350,--) und des Jahres 1990 (S 128.000,--) bei jährlichen Betriebskosten von S 60.000,-- im jeweils auf die strittigen Wohneinheiten entfallenden Anteil berücksichtigt, hätte sie die Ertragsfähigkeit der Tätigkeit der Beschwerdeführerin feststellen können. Mit diesen Darlegungen verkennt die Beschwerde, daß die belangte Behörde die Ertragsfähigkeit der von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1986 bis 1988 ausgeübten Tätigkeit nach deren tatsächlicher Gestaltung zu beurteilen hatte. 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 (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0107, und vom 15. Jänner 1991, Zl. 89/14/0105). Die Steigerung der Einnahmen in den auf die Streitjahre folgenden Jahren, deren Berücksichtigung bei einer Ertragsprognose die Beschwerdeführerin vermißt, ist nach deren Behauptungen auf eine Abänderung der mit den Mietern abgeschlossenen Verträge (bzw. den Neuabschluß eines Mietvertrages), die eine wesentliche Erhöhung der Mietzinse gegenüber den für die Streitjahre vereinbarten Mietzinsen zum Gegenstand hatte, zurückzuführen. Darin liegt eine wesentliche, die Berücksichtigung des wirtschaftlichen Ergebnisses der Folgejahre bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Tätigkeit anschließende Änderung der Bewirtschaftungsart (vgl. z.B. das bereits zitierte Erkenntnis vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0107). Die belangte Behörde hatte der Beurteilung der Ertragsaussichten auf der Einnahmenseite somit den in den Streitjahren von der Beschwerdeführerin mit den Mietern vereinbarten Mietzins zugrundezulegen; davon ausgehend erweist sich ihre Auffassung, daß die in den Streitjahren ausgeübte Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht ertragsfähig war, schon wegen des festgestellten Verhältnisses zwischen Mietzinseinnahmen und Betriebskosten nicht als rechtswidrig.

Auch die Beschwerdeausführungen, die belangte Behörde hätte nur die nach Eintritt der "Bezugsmöglichkeit" der vermieteten Wohnungen angefallenen Betriebskosten in die Beurteilung der Ertragsaussichten einbeziehen dürfen, zeigen keine Rechtswidrigkeit auf, weil im vorliegenden Zusammenhang ausschließlich maßgeblich war, welche Aufwendungen der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum entstanden; die von der belangten Behörde als Betriebskosten eingesetzten Aufwendungen hatte die Beschwerdeführerin nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens ohne Rücksicht auf die "Bezugsmöglichkeit" der vermieteten Wohnungen zu tragen. Ebensowenig ist für den Standpunkt der Beschwerdeführerin aus ihrem Hinweis zu gewinnen, die belangte Behörde habe den Anteil der privat genutzten Räume zu hoch bemessen, weil ein niedrigerer Anteil der privat genutzten Räume die Zurechnung eines höheren Anteiles an den Betriebs- und Werbungskosten auf den vermieteten Teil des Hauses (bei gleichbleibendem Mietertrag) zur Folge gehabt und sich somit bei der Liebhabereibetrachtung zu Ungunsten der

Beschwerdeführerin ausgewirkt hätte.

Auch mit dem Vorbringen, bei der abgabenbehördlichen Nachschau sei die "Umsatzsteuerverpflichtung" der Beschwerdeführerin weder bestritten noch bezweifelt worden, zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil der bescheidmäßige Ausspruch, daß Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde, keine vorausgehende "Bestreitung" der Umsatzsteuerpflicht durch Organe der Abgabenbehörde voraussetzt und der vorgetragene Sachverhalt auch keinen Anhaltspunkt dafür bietet, unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben eine Bindung der Abgabenbehörde an die vorläufige umsatzsteuerliche Beurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin anzunehmen.

Die Beschwerde war daher 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:1992:1991150066.X00

Im RIS seit

23.11.1992

Zuletzt aktualisiert am

17.12.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at