

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

07.09.1993

Geschäftszahl

90/14/0025

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Dr. W in K, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 13. Dezember 1989, B 243-3/89, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1983 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb am 12. Jänner 1983 eine Liegenschaft samt Gebäude um insgesamt 2.007.967 S, die er ab 1. Mai 1984 um einen monatlichen wertgesicherten Mietzins von 2.500 S zuzüglich Umsatzsteuer an seine Tochter und seinen Schwiegersohn vermietete.

Für das Jahr 1983 erklärte der Beschwerdeführer noch keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, jedoch Werbungskosten von 36.140 S (darin sind vor allem die AfA von 27.479 S und Versicherungsaufwendungen von 5.813 S enthalten). Für die Jahre 1984, 1985 und 1986 erklärte der Beschwerdeführer Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen von 56.725 S, von 16.912 S und von 161.694 S. Mieteinnahmen von 20.000 S (1984) bzw von 30.000 S (1985 und 1986) standen vor allem die AfA von jeweils 27.479 S, Versicherungsaufwendungen von 7.860 S (1984), von 9.209 S (1985) bzw von 5.898 S (1986) sowie Zinsen und Spesen für den beim Kauf übernommenen Kredit von 8.557 S (1984) bzw von 5.813 S (1985 und 1986) gegenüber. Im Jahr 1986 fielen überdies noch Kosten für eine Kamin- und Dachreparatur von 159.694 S an. Am 3. Dezember 1986 schenkte der Beschwerdeführer die Liegenschaft seiner Tochter.

Strittig ist, ob die Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers in den Streitjahren eine Einkunftsquelle im Sinn des § 2 Abs 3 EStG 1972 darstellt (Ansicht des Beschwerdeführers) oder ob es sich dabei um eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt, weshalb die erklärten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen nicht mit den anderen Einkünften des Beschwerdeführers ausgeglichen werden können sowie hinsichtlich der Vermietung im Jahr 1983 keine Vorsteuer abgezogen werden darf bzw ab dem Jahr 1984 keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt worden ist (Ansicht der belangten Behörde).

Gegen den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1972 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben. Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, daß nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, so liegt keine

Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor. Dabei ist zu beachten, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muß, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt. Ob nun eine Tätigkeit nach den genannten Kriterien einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im weiteren steuerlichen Sinn zu werten ist, kann regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden. Diese Regel gilt allerdings nicht auch dann, wenn bei einer Tätigkeit nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung von positiven Einkünften von vornherein aussichtslos erscheint (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. April 1991, 88/13/0027, mwA).

Darüber hinaus ergeben sich, wenn einer Tätigkeit der Charakter einer Einkunftsquelle abzusprechen ist, regelmäßig auch entsprechende umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen. So gelten gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG in der für das Jahr 1983 geltenden Fassung die erbrachten Lieferungen und Leistungen, die im Zusammenhang mit Liebhaberei stehen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt, während gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG in der ab dem Jahr 1984 geltenden Fassung Liebhaberei nicht als unternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs 1 UStG anzusehen ist. Dies hat den Ausschluß des Vorsteuerabzuges zur Folge.

Der Beschwerdeführer orientiert sich bei seiner Argumentation vor allem an der erst am 22. Juni 1990 kundgemachten Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBl Nr 322. Diese Verordnung ist im vorliegenden Verfahren jedoch nicht anzuwenden, weil für die nachprüfende Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof im Verfahren über Bescheidbeschwerden nur die Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides im Dezember 1989 maßgeblich ist (vgl das hg Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 88/14/0167, 0168, mwA).

Nach dieser Rechtslage war - wie bereits ausgeführt - in erster Linie auf objektive Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht zu nehmen. Davon ist auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausgegangen, wobei sie zunächst festgestellt hat, der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1983 bis 1986 unbestrittenermaßen stets Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt.

Als Einkunftsquelle stellt sich eine Vermietung und Verpachtung nur dar, wenn sie auf Dauer gesehen zu einem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten führen kann. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn Werbungskostenüberschüsse durch Einnahmenüberschüsse folgender Jahre ausgeglichen werden. Nun trifft es zwar zu, daß der Verwaltungsgerichtshof bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung den Schluß auf Liebhaberei grundsätzlich erst nach einem Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren für zulässig erachtet (vgl das bereits zitierte Erkenntnis vom 14. Mai 1991). Wird eine Tätigkeit jedoch nach kürzerer Zeit bereits wieder eingestellt, so ist an Hand dieses kurzen Zeitraumes eine Beurteilung zu treffen. Dabei kann zunächst auf jene Umstände zurückgegriffen werden, die bereits bei einem kurzen Beobachtungszeitraum für Liebhaberei sprechen. Derartige Umstände liegen beispielsweise dann vor, wenn die Einnahmen geringer sind als die AfA und die Fixkosten (vgl das hg Erkenntnis vom 7. Juni 1989, 88/13/0164, mwA).

Im vorliegenden Fall haben die Mieteinnahmen in keinem der Streitjahre ausgereicht, um auch nur die AfA und die Versicherungsaufwendungen abzudecken. Die belangte Behörde konnte daher nach Einstellung der Tätigkeit des Beschwerdeführers bereits an Hand der bis dahin erzielten Ergebnisse auf das Fehlen einer Einkunftsquelle schließen. Hiebei hat die belangte Behörde die im Jahr 1986 angefallenen Kosten der Kamin- und Dachreparatur völlig außer acht gelassen.

Der Beschwerdeführer meint hingegen, die belangte Behörde hätte aufgrund seiner Prognose zum gegenteiligen Ergebnis kommen müssen. Nach den Berechnungen des Beschwerdeführers hätte er im Jahr 1994 nach Wegfall der Zinsen für den beim Kauf übernommenen Kredit erstmals einen Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten von 3.421 S erzielt. Jährlichen Einnahmen von 37.500 S (die Erhöhung ergibt sich lediglich aufgrund der vom Beschwerdeführer geschätzten Wertanpassung nach dem Verbraucherpreisindex) würden an Werbungskosten ab dem Jahr 1994 nur mehr die AfA von 27.479 S sowie Versicherungsaufwendungen von 6.600 S gegenüberstehen.

Zunächst ist diese Prognose völlig unrealistisch, weil sie davon ausgeht, neben der AfA und den Versicherungsaufwendungen fielen bei einem ca 100 Jahre alten Gebäude keine weiteren Werbungskosten an. Überdies ist eine rein rechnerische Ermittlung von Einnahmenüberschüssen, die sich lediglich deshalb ergeben, weil (ausschließlich) auf der Einnahmenseite Wertanpassungen nach dem Verbraucherpreisindex durchgeführt werden, nicht geeignet, glaubhaft zu machen, aus der Vermietungstätigkeit seien bei unveränderter Bewirtschaftung auf Dauer gesehen positive Einkünfte zu erzielen.

Besteht objektiv betrachtet keine Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen, reicht der behauptete subjektive Wille, Überschüsse zu erzielen, für das Vorliegen einer steuerlich zu beachtenden Einkunftsquelle nicht aus (vgl in diesem Sinn Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, § 2, Tz 22). Die diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers können somit dahingestellt bleiben.

Hinsichtlich der behaupteten Verletzung von Verfahrensvorschriften ist auszuführen, daß im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof nur Verfahrensmängel beachtlich sind, die der belangten Behörde bei Erlassung des angefochtenen Bescheides unterlaufen sind, nicht jedoch solche, die allenfalls dem Finanzamt vorzuwerfen

gewesen wären. Die belangte Behörde hat weder den Feststellungen des Finanzamtes hinsichtlich eines angemessenen Kaufpreises der Liegenschaft samt Gebäude noch der Ursache bzw der Vorhersehbarkeit der Kamin- und Dachreparatur in Ansehung der Frage, ob Liebhaberei vorliegt, Bedeutung zugemessen. Sie hat den angefochtenen Bescheid nämlich in keiner Weise auf diese Feststellungen gestützt. Worin die behauptete Mangelhaftigkeit des Ermittlungsverfahrens sonst bestehe, wird in der Beschwerde nicht ausgeführt und ist auch nicht erkennbar.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.