

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.01.1996

Geschäftszahl

95/14/0137

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn, im Beisein des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde des Ing. H in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 28. August 1995, Zl. 70.660.7/95, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1987-1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer kaufte im Jahre 1984 ein Grundstück und errichtete darauf in den Jahren 1987 und 1988 ein aus vier Appartements bestehendes Haus. Ein Appartement wird ständig von der Gattin des Beschwerdeführers bewohnt. Die weiteren Wohnungen (Nutzflächen 45 m², 45 m², 72 m²) werden seit Dezember 1988 vermietet. Der Beschwerdeführer erklärte folgende Verluste aus der Vermietung:

Jahr	Einnahmen	Verlust	Zinsen, Spesen	AfA
1987	0, --	-65.398, --	63.678, --	0, --
1988	0, --	-245.240, --	148.616, --	24.108, --
1989	107.310, --	-249.116, --	233.328, --	49.108, --
1990	125.989, --	-201.325, --	229.766, --	49.586, --
1991	183.661, --	-158.718, --	226.536, --	49.586, --
1992	185.937, --	-155.804, --	228.986, --	51.721, --
1993	190.763, --	-143.813, --	204.701, --	51.237, --

Summe:	793.660, --	-1,219.414, --	1,335.611, --	275.459, --

In der Berufung gegen die Bescheide, mit denen das Finanzamt die Vermietung hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1987-1993 als Liebhaberei qualifiziert hatte, brachte der Beschwerdeführer vor, seine Gattin besitze am "Hauptwohnsitz in W." ein Einfamilienhaus. Seine Kinder seien verheiratet und besäßen eigene Wohnungen. Da somit eine private Nutzung der drei vermieteten Appartements als widerlegt anzusehen sei, stelle die gegenständliche Vermietung eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung dar. Bei den Verlusten der Jahre 1987 bis 1991 handle es sich um Anlaufverluste, die nach der Verordnung jedenfalls als Einkünfte zu veranlagten seien. Daß es objektiv gesehen möglich sein müßte, aus der Appartementvermietung positive Einkünfte zu erzielen, sei aus den erstellten Prognosen zu ersehen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Auf Zeiträume vor dem Jahr 1990 sei die Liebhabereiverordnung nicht anwendbar. Für die Streitjahre 1987 bis 1989 komme es

daher darauf an, ob die Betätigung geeignet sei, in absehbarer Zeit positive Ergebnisse abzuwerfen. Die auf die vermieteten Appartements entfallenden Herstellungskosten seien im "Anlagenverzeichnis 1988" mit 132.176,-- S (1987) und 1.710.649,-- S (1988) angegeben. Für die Finanzierung des gesamten Bauvorhabens (einschließlich Einrichtung) seien Darlehen in Höhe von 3,6 Mio. aufgenommen worden, die zu 69 % auf die vermieteten Appartements entfielen. Die erklärten Werbungskostenüberschüsse resultierten nahezu zur Gänze aus Zinsen (im Zeitraum 1987 bis 1993 insgesamt 1.335.660,-- S) und AfA. Die AfA habe der Beschwerdeführer für das Gebäude mit 1,5 %, für Möbel mit 10 % und für Wäsche und Maschinen mit 20 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten geltend gemacht. Die im Streitzeitraum erzielten Einnahmen beliefen sich auf 793.660,-- S (netto). Allein die Fremdkapitalzinsen und die AfA führten im Streitzeitraum zu einem Überschuß der Werbungskosten von mehr als 800.000,-- S. Die dabei noch nicht berücksichtigten Betriebskosten habe der Beschwerdeführer in einer Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 1989 mit jährlich 30.000,-- S geschätzt. Der Beschwerdeführer habe in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 1989 mitgeteilt, daß sich spätestens im Jahre 1990 ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 81.000,-- S ergeben werde. Die Prognose sei von einer Auslastung von 60 Tagen im Sommer und 90 Tagen im Winter ausgegangen. Eine etwaige vorzeitige Tilgung der Fremdmittel sei dabei nicht berücksichtigt worden. Über einen weiteren Vorhalt, daß diese Einschätzung erheblich von den tatsächlich erzielten Ergebnissen abweichen würde, habe der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 19. Dezember 1991 als Ursache für das bisher negative Gesamtergebnis die nicht vorhersehbare Zinssteigerung bei den Fremdmitteln von 6 % auf 9 %, das Nichterreichen der prognostizierten Auslastung sowie einen Rechenfehler bei der Ermittlung der zu erwartenden Anlagenabschreibung angegeben. In der Berufung sei ein Einnahmenüberschuß erstmals für das Jahr 1994 prognostiziert worden. In der mündlichen Verhandlung vom 17. August 1995 habe der Beschwerdeführer mitgeteilt, in diesem Jahr sei eine Auslastung von 134 Tagen erreicht worden. Entgegen dem allgemeinen Trend in der Region, in welcher sich das Appartementhaus befinde, rechne er nicht mit Rückgängen in den Nächtigungsziffern, sondern aufgrund der bisherigen Buchungslage mit einer weiteren Steigerung in den Folgejahren. Der Beschwerdeführer habe aber in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, daß allein durch höhere Nächtigungsziffern ein Überschuß der Einnahmen nicht zu erzielen sei, wenn nicht gleichzeitig die hohen Fremdkapitalkosten vermindert würden. Er habe zwar seine Absicht kundgetan, noch im Jahre 1995 die Schulden zumindest teilweise zu tilgen, sodaß im Folgejahr infolge geringerer Zinsen voraussichtlich ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt werden könne, habe aber weder konkret angegeben, in welchem Ausmaß, noch mit welchen Mitteln er Fremdkapitalrückzahlungen leisten wolle. Für den Zeitraum vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung schließe die Behörde daher aus, daß innerhalb eines noch als überschaubar zu bezeichnenden Zeitraumes - ein Zeitraum von 12 bis 13 Jahren sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr als überschaubar anzusehen - ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne. Für die Berufungsjahre 1990 bis 1993 sei die Anwendbarkeit der Liebhabereiverordnung gegeben. Die belangte Behörde vertrete die Ansicht, daß der Gegenstand der Vermietung (drei Appartements) zur Nutzung im Rahmen der Lebensführung nicht geeignet sei. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle sei daher nach § 1 Abs. 1 in Verbindung mit § 2 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung zu prüfen. Bei einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung sei das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu vermuten; die Vermutung könne jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei. Gemäß § 2 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung sei bei der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nach den Verhältnissen des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Im gegenständlichen Fall könne die bisher gewählte Bewirtschaftungsart bei ihrer Fortführung infolge der hohen Fremdkapitalkosten, die erheblich über den Einnahmen lägen, zu keinem Überschuß der Einnahmen führen, und zwar unabhängig davon, welchen Kalkulationszeitraum man als üblich annehme. Eine Gegenüberstellung der Einnahmen des Jahres 1993 (ca. 200.000,-- S) - im Jahr 1993 sei eine hohe Auslastung der Appartements erzielt worden - und den vom Abgabepflichtigen für den günstigsten Fall prognostizierten Werbungskosten (Zinsen 150.000,-- S, AfA 50.000,-- S, Betriebskosten 30.000,-- S) zeige, daß sich selbst in diesem Fall noch ein negatives Ergebnis von 30.000,-- S errechne. Ein Einnahmenüberschuß könne somit nur erzielt werden, wenn die hohe Zinsenbelastung durch Zuführung von Kapital herabgesetzt werde, wobei dies in einem solchen Ausmaß erfolgen müsse, daß im Hinblick auf die dann gegebene Änderung der Bewirtschaftung eine neuerliche Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft anzustellen wäre. Für eine Betätigung, bei der die Erzielung von positiven Gesamteinkünften von vorneherein aussichtslos erscheine, könne aber nicht von der in § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung geforderten Absicht ausgegangen werden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, daß für die Jahre 1987 bis 1992 die Vermietung als Einkunftsquelle und unternehmerische Tätigkeit anerkannt wird. Er bringt vor, es sei aus dem Sachverhalt ersichtlich, daß seine Familie über genügend Räumlichkeiten verfüge und daher keinen Bedarf auf private Nutzung der drei vermieteten Appartements habe. Die Vermietungstätigkeit sei sohin eine solche im Sinn des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung. Angesichts der zweijährigen Bauphase (1987/1988) könne davon ausgegangen werden, daß die Verluste der Jahre 1987 bis 1991 Anlaufverluste seien, welche nach der Liebhabereiverordnung jedenfalls als Einkünfte anzusehen seien. Für den zeitlichen Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung stelle der Beschwerdeführer ausdrücklich in Abrede, daß auf die Vermietungstätigkeit § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung anzuwenden sei. Die belangte Behörde begründe die Anwendung des § 1 Abs. 2 Z. 1 der Verordnung damit, daß Liebhaberei zu vermuten sei

und eine Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses vorliege. Daß es objektiv gesehen möglich sei, aus der Appartementvermietung positive Einkünfte zu erzielen, könne aus der Prognoserechnung ersehen werden; daß sich die Zinsen in den Jahren 1991 bis 1993 von ursprünglich 6 % auf 9 % p.a. erhöht haben, habe der Beschwerdeführer nicht vorhersehen können. Die Buchungslage sei dergestalt, daß mit 150 Vollausslastungstagen gerechnet werden könne und damit aus der Vermietung der Appartements ein Gewinn erzielt werde. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei für Zeiträume vor dem zeitlichen Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung darauf abzustellen, ob die Betätigung geeignet sei, in absehbarer Zeit positive Ergebnisse abzuwerfen, wobei ein Zeitraum von 12 bis 13 Jahren nicht mehr als absehbar anzusehen sei. Der Verfassungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 7. März 1995, B 301/94, ausgesprochen, daß die Frage nach dem Beobachtungszeitraum streng zu trennen sei von der Frage, wann der Gesamtüberschuß der Erträge über die Aufwendungen erzielt werden müsse, damit eine Betätigung als Einkunftsquelle anerkannt werden könne. Im gegenständlichen Fall hätte daher der Beobachtungszeitraum und der "Gesamtgewinnermittlungszeitraum" bei weitem langfristiger beurteilt werden müssen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Liebhabereiverordnung BGBl. 322/1990 ist - nach der Aufhebung ihres eine Übergangsbestimmung enthaltenden Art. II durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91 - auf Tatbestände anzuwenden, die ab ihrem Inkrafttreten (mit dem der Kundmachung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, das ist der 23. Juni 1990), verwirklicht worden sind. Ab der Veranlagung 1993 findet die Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 Anwendung.

Für Zeiträume vor dem zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnungen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung für jegliche Art von Betätigung ausgesprochen, daß sie keine Einkunftsquelle darstellt, wenn objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, fehlt oder es dem Abgabepflichtigen an der Absicht zur Erzielung positiver Ergebnisse mangelt, wobei bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muß und die Gewinnerzielungsmöglichkeit nur dann gegeben ist, wenn die Betätigung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu einem positiven Gesamtergebnis führen kann (vgl. hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1995, Zl. 95/14/0001).

Für Zeiträume vor und im zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung BGBl. 323/1990 ist die Frage, ob Liebhaberei im Sinn des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG vorliegt, regelmäßig danach zu beurteilen, ob einer Tätigkeit der Charakter einer Einkunftsquelle abzusprechen ist (vgl. nochmals hg. Erkenntnis 95/14/0001).

Zur vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren abgegebenen Prognose wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, daß diese bis spätestens 1990 einen Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ausgewiesen habe. Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, aus der Prognose könne ersehen werden, daß objektiv die Möglichkeit der Erzielung positiver Einkünfte gegeben sei, der Beschwerdeführer aber ein Ansteigen der Fremdmittelzinsen von 6 % auf 9 % p.a. nicht habe vorhersehen können, ist dem entgegenzuhalten, daß der angeführte Zinsenanstieg keineswegs ungewöhnlich ist und damit die - von der tatsächlichen Entwicklung nicht bestätigte - Prognose die Ertragsfähigkeit nicht zu erweisen vermochte.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die durchschnittliche Auslastung in der Region, in der sich das Appartementhaus des Beschwerdeführers befindet, wie folgt dargestellt: Saison 1991/92 mit 115,58 Vollbelegtagen, Saison 1992/93 mit 111,47 Vollbelegtagen und Saison 1993/94 mit 105,33 Vollbelegtagen. Sie ist weiters davon ausgegangen, daß der Beschwerdeführer im Jahre 1993 mit 134 Tagen eine hohe Auslastung erreicht hat, auch bei dieser aber kein positives Jahresergebnis erzielbar ist, sodaß - trotz des Hinweises des Beschwerdeführers auf seine Buchungslage - bei der gewählten Bewirtschaftungsart, gleichgültig wie lange der Kalkulationszeitraum angenommen wird, kein Gesamteinnahmenüberschuß erwirtschaftet wird. In der Beschwerde wird vorgebracht, daß aufgrund der Buchungslage mit 150 Vollausslastungstagen und aus diesem Grund mit einem Einnahmenüberschuß gerechnet werden könne; es wird aber weder die Buchungslage noch der erwartete Einnahmenüberschuß beschrieben oder dargetan, für welche Jahre der Beschwerdeführer eine derart hohe Auslastung erwarte. Dieses Vorbringen ist daher nicht geeignet, Zweifel an der Beweiswürdigung der belangten Behörde, aufgrund welcher sie bei der gewählten Bewirtschaftungsart einen Gesamtgewinn für nicht erzielbar hielt, zu erwecken.

Bei dieser Sachlage kann es der Verwaltungsgerichtshof sowohl für die Rechtslage vor dem zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung BGBl. 322/1990 als auch für den Geltungsbereich der Verordnung nicht als rechtswidrig erkennen, daß die Betätigung des Beschwerdeführers nicht als Einkunftsquelle angesehen worden ist. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist im Grunde des § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung zu verneinen, wenn bei der gewählten Bewirtschaftungsart kein Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann.

Unter § 1 Abs. 2 Z. 1 der Liebhabereiverordnung fallen Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und die typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Norm stellt daher nicht darauf ab, ob im konkreten Fall eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung naheliegt. Es kann dahingestellt bleiben, ob drei Wohnungen mit einer Gesamtwohnfläche von 162 m² unter § 1 Abs. 2 Z. 1 der

Liebhabereiverordnung fallen, weil die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - entgegen der Behauptung in der Beschwerde - derartiges nicht angenommen hat.

Dem Beschwerdevorbringen betreffend die Anlaufverluste (gemeint ist der Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung) ist - soweit es den zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung betrifft - entgegenzuhalten, daß diese Bestimmung auf Betätigungen im Sinne des § 2 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung keine Anwendung findet, sondern nur auf andere Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 der Verordnung abstellt.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war sie ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung gemäß § 35 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.