

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

18.03.1997

**Geschäftszahl**

96/14/0045

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des J in B, vertreten durch Dr. S, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 15. Jänner 1996, Zl. 7/13/1-BK/Schb-1994, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1992, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

**Begründung**

Der Beschwerdeführer erwarb im Jahr 1973 ein Schloß. Im Jahr 1975 begann er mit der Restaurierung des verfallenen Schlosses. Seinen Angaben zufolge beabsichtigte er den Um- und Ausbau des Schlosses, um darin einen Fremdenverkehrsbetrieb zu führen. Dem Anlageverzeichnis zufolge fielen in den Jahren 1976 bis 1992 Baukosten von ca. 2,4 Mio. S an. Die Restaurierung erfolgte zum Teil durch eigene Arbeitsleistungen und weitgehend mit Eigenmitteln. Für den Zeitraum von 1983 bis 1991 erklärte der Beschwerdeführer - neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - Verluste von insgesamt 678.391 S.

In den Abgabenerklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1992 bezeichnete der Beschwerdeführer sein Unternehmen als "Bau eines Fremdenverkehrsbetriebes" bzw als "Bau eines Hotels". Er wies aus dieser Betätigung im Jahr 1992 einen Verlust aus Gewerbebetrieb von ca. 184.000 S aus und machte für dieses Jahr Vorsteuern in Höhe von ca. 46.000 S geltend. Der Verlust ist im wesentlichen auf als Betriebsausgaben angesetzte Zinsen, Versicherungsprämien, Telefon- und Fahrzeugkosten sowie AfA- und IFB-Beträge zurückzuführen.

Das Finanzamt qualifizierte die Betätigung nicht als Einkunftsquelle und stellte mit Bescheid fest, die Einkommensteuer werde gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 nicht veranlagt. Zugleich stellte es bescheidmäßig fest, die Umsatzsteuer für 1992 werde nicht festgesetzt.

In der Berufung gegen diese Bescheide brachte der Beschwerdeführer vor, die Restaurierung des Schlosses bringe einen überdurchschnittlichen Zeit- und Arbeitsaufwand mit sich. Es seien 37 Fremdenzimmer mit 80 bis 100 Betten sowie ein Restaurant mit 80 Sitzplätzen, eine gewerbliche Küche, ein Kühlraum und ein Leseraum zu errichten bzw. zu adaptieren gewesen. In einem Nebengebäude seien mehrere Garagen und ein Seminarraum eingerichtet worden. Die rund 500 Meter lange Zufahrt sei asphaltiert worden. Weiters seien zwei Umkehrplätze eingerichtet worden. Es sei das Grundniveau vor dem Schloß um eineinhalb Meter gesenkt worden. Schließlich sei der Anschluß an den Ortskanal erstellt worden. Der Beschwerdeführer verfüge über eine Hotelkonzession. Auch wenn die Restaurierung eines alten verfallenen Schlosses naturgemäß eine längere Zeit einnehme, könne das Unternehmen nur dem § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung subsumiert werden. Im gegenständlichen Fall müsse bei einer Gesamtgewinnbetrachtung der theoretische Veräußerungsgewinn miteinbezogen werden; dieser läge weit über den bisher geltend gemachten Verlusten. Es liege sohin eine Einkunftsquelle vor. Auch stehe der Vorsteuerabzug zu.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Im gegenständlichen Fall gehe es um die Restaurierung eines verfallenen Schlosses. Ein derartiges Vorhaben nehme naturgemäß einen längeren Zeitraum in Anspruch als ein Hotelneubau. Im vorliegenden Fall sei aber die Restaurierung (und

die Einrichtung) seit beinahe zwei Jahrzehnten im Gange. Dies sei auf den Umstand zurückzuführen, daß der Beschwerdeführer nahezu sämtliche Arbeiten sukzessive in Eigenregie und zum Großteil mit Eigenmitteleinsatz durchführe. Die belangte Behörde könne keine wirtschaftsorientierte Betätigung erkennen. Die Vorgangsweise des Beschwerdeführers verhindere eine zeitnahe Fertigstellung und Inbetriebnahme eines Schloßhotels. Die Renovierung des Schlosses und dessen Ausbau zu einem Fremdenverkehrsbetrieb könnten dann als wirtschaftsorientiert angesehen werden, wenn ausreichende Geldmittel zum Einsatz gelangt wären, um das Bauvorhaben innerhalb von etwa drei bis fünf Jahren abzuschließen und damit die Erzielung von Einnahmen zu ermöglichen. Im gegenständlichen Fall fehle es an einer solchen Handlungsweise. Der Beschwerdeführer sei zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes nicht auf die Bewirtschaftung des Schlosses angewiesen. Ansonsten wäre es nicht denkbar, daß er seit ca. zwei Jahrzehnten Geld und Arbeitskraft in das Bauvorhaben investiere, ohne einen Ertrag erzielt zu haben. Der Beschwerdeführer bewohne selbst einen Teil des Schlosses. Die nach seinen Angaben für den Hotelbetrieb geplante Küche benütze er mit seiner Familie derzeit privat. Es liege nach Ansicht der belangten Behörde eine Betätigung iSd § 2 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vor. Im Streitjahr sei das Schloß noch immer nicht fertiggestellt. Der Zeitpunkt der Eröffnung des Hotels stehe noch nicht fest. In der Berufung habe der Beschwerdeführer die Eröffnung für Frühjahr 1995 in Aussicht gestellt. Später habe er bekanntgegeben, daß im Sommer 1995 ein eingeschränkter Betrieb für Übernachtung mit Frühstück aufgenommen werden könnte. Schließlich habe er mitgeteilt, es werde im Jahr 1995 nicht mehr zur Eröffnung kommen, einer Eröffnung im Jahr 1996 stehe jedoch nichts im Wege. Im Hinblick auf die mehrfachen Ankündigungen bezweifle die belangte Behörde die Realisierungsmöglichkeit. Zudem habe der Beschwerdeführer die Einkommensteuergutschrift in seinen Plan zur Finanzierung der Fertigstellung der Renovierung miteinbezogen. Da diese Lohnsteuergutschrift noch nicht feststehe, sei die Finanzierung der bis zur Eröffnung des Hotels noch anfallenden Kosten nicht gesichert. Das Gebiet, in welchem das Schloß liege, sei im übrigen kein Wintersportgebiet. Die Gastronomiebetriebe in dieser Gegend würden im wesentlichen vom Fahrradtourismus profitieren. Es könne daher nicht mit der vom Beschwerdeführer erwarteten Auslastung des Hotels von 38 % gerechnet werden. Der Beschwerdeführer habe auf die Frage nach allfälligen Werbemaßnahmen vorgebracht, er nehme die Tätigkeit diverser Werbeträger in Anspruch. Auf Ersuchen der Behörde um entsprechende Glaubhaftmachung dieses Vorbringens habe er aber nicht reagiert und keine Unterlagen vorgelegt. Der vom Beschwerdeführer behauptete Plan, Gäste aus dem EU-Raum beherbergen und Gäste von "Tagesbussen" bewirten zu wollen, sei nach Ansicht der belangten Behörde lediglich ein ferner Zukunftsplan. Es bestünden keine fixen Vereinbarungen mit Reisebüros oder Busunternehmen zur Realisierung eines solchen Vorhabens. Es ergebe sich daher für die belangte Behörde folgendes Bild: Der Zeitpunkt der Fertigstellung und Eröffnung des Schlosses sei nach wie vor ungewiß. Eine Eröffnung im Jahr 1996 erscheine unwahrscheinlich. Die objektive Ertragsfähigkeit des Unternehmens erscheine höchst ungewiß. Eine vom Beschwerdeführer vorgelegte Prognoserechnung sei unschlüssig. Da das Schloß im übrigen abseits der Hauptfahrradroute liege, sei anzunehmen, es werde nicht maßgeblich am Fahrradtourismus partizipieren können. Daher liege ein Liebhabereibetrieb nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vor. Die Liebhabereivermutung könne nicht widerlegt werden. Daran ändere die abstrakte Möglichkeit, dereinst durch einen Verkauf des Schlosses die in den vergangenen 20 Jahren aufgelaufenen Verluste rückgängig zu machen, nichts. Aus allenfalls anders lautenden Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen könne der Beschwerdeführer keine Rechte ableiten. Allerdings könne nach Ansicht der belangten Behörde noch nicht endgültig beurteilt werden, ob die Widerlegung der Liebhabereivermutung gelingen könne. Der Bescheid habe daher gemäß § 200 BAO vorläufig zu ergehen. Auch hinsichtlich der Umsatzsteuer sei zu beachten, daß die Betätigung des Beschwerdeführers sich noch immer im Vorbereitungsstadium befinde und der Betrieb höchstwahrscheinlich nicht objektiv ertragsfähig gestaltet werden könne. Der Vorsteuerabzug sei daher zu Recht versagt worden. Aus den zur Einkommensteuer angestellten Überlegungen habe der Bescheid auch hinsichtlich Umsatzsteuer als vorläufiger Bescheid zu ergehen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Dem Inhalt seines Vorbringens nach erachtet sich der Beschwerdeführer als im Recht auf steuerliche Anerkennung des geltend gemachten Verlustes und der geltend gemachten Vorsteuern verletzt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 der im Beschwerdefall für das Veranlagungsjahr 1992 in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich anwendbaren Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. 322, ist das Vorliegen von Einkünften bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) zu vermuten, die durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter Abs. 2 dieses Paragraphen fällt.

§ 1 Abs. 2 der zitierten VO umschreibt das typische Erscheinungsbild jener Betätigungen, bei deren Vorliegen Liebhaberei "zu vermuten" ist.

Im Erkenntnis vom 30. Oktober 1996, 94/13/0165, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, der steuerliche Liebhabereibegriff diene lediglich der Abgrenzung solcher Tätigkeiten, welche sich zur Erzielung nach § 2 EStG einkommensteuerpflichtiger Einkünfte eignen, von solchen, für welche dies nicht zutrifft. Ob man

für diese Abgrenzung die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung oder - wie dies die Liebhabereiverordnung vorsehe - die subjektive Gewinnerzielungsabsicht in den Vordergrund der Prüfung stelle, ändere an der Funktion des steuerlichen Liebhabereibegriffes nichts.

Vor eine Prüfung der erklärten Einkünfte (Verlust aus Gewerbebetrieb) des Beschwerdeführers 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. Angesichts der Geltendmachung der Ergebnisse des Streitjahres als Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzte dies nach § 23 Z. 1 EStG 1988 voraus, daß die (negativen) Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung erzielt worden sind, die mit Gewinnabsicht unternommen worden ist und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dargestellt hat (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 94/13/0165). In bezug auf die Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer mit seiner Tätigkeit als Unternehmer iSd § 2 UStG tätig geworden ist.

Eine gewerbliche Tätigkeit liegt bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluß des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, daß auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist.

Entsprechendes gilt für die umsatzsteuerliche Beurteilung einer Betätigung in der Vorbereitungsphase. Vorsteuern können bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen iSd § 2 Abs. 1 UStG erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige unternehmerische Tätigkeit aus noch der Umstand, daß er die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge faßt. Es müssen vielmehr über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit "ziemlicher Sicherheit" feststeht, daß eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werden wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1986, 86/14/0045)

Nun hat der Beschwerdeführer im Streitjahr kein Hotel betrieben. Er hat lediglich behauptet, er würde eine gewerbliche Tätigkeit anstreben. Er hat ein verfallenes Schloß erworben und dieses bislang ca zwei Jahrzehnte lang renoviert, ohne es zur Erzielung von Einnahmen einzusetzen. Eine solche Vorgangsweise kann der Schaffung eines Objektes etwa zur lukrativen Veräußerung oder zur privaten repräsentativen Nutzung oder zur Vermietung (Verpachtung) oder zur gewerblichen Nutzung dienen. Eine solche Vorgangsweise deutet jedoch keinesfalls eindeutig auf die künftige Eröffnung eines Hotelbetriebes hin.

In diesem Zusammenhang ist nicht zu vernachlässigen, daß die belangte Behörde den Beschwerdeführer wiederholt gefragt hat, ob er Werbemaßnahmen für das Hotelprojekt gesetzt habe. Mit Schreiben vom 19. März 1995 hat der Beschwerdeführer mitgeteilt, größere Werbemaßnahmen könnten ab Eröffnung des Hotels das Geschäft für die Zukunft sichern, er werde vom Landesverband für Tourismus betreut. Die belangte Behörde hat daraufhin mit Vorhalt vom 13. Juni 1995 angefragt, welche konkreten Werbemaßnahmen gesetzt worden bzw geplant seien. Mit Schreiben vom 8. Juli 1995 teilte der Beschwerdeführer daraufhin mit: "Zu den getroffenen Werbemaßnahmen wird die Incoming der X Wirtschaftskammer und die Eintragung ins österreichische Hotelbuch für 1996 in Anspruch genommen." Mit Vorhalt vom 18. August 1995 ersuchte daraufhin die belangte Behörde um Erläuterung, was unter dem Begriff des Incoming der X Wirtschaftskammer zu verstehen sei und an welche Voraussetzungen die Eintragung in das österreichische Hotelbuch für 1996 geknüpft sei, sowie um Vorlage von Unterlagen zur Glaubhaftmachung der Behauptung. Mit Schreiben vom 24. September 1995 teilte der Beschwerdeführer mit, eine Glaubhaftmachung der Eintragung in das Hotelbuch "entfällt", weil die Behörde selber entsprechende Ermittlungen anstellen könne. Der Beschwerdeführer bediene sich des Landesverbandes für Touristik der Y Touristik GmbH, sowie der Z Tourismusregion, welche alle die Werbung und Unterstützung der heimischen Tourismusbetriebe wahrnehmen würde. Große Tafeln würden am Fahrradweg errichtet werden, die täglich von Hunderten Fahrradfahrern gelesen werden und auf das Hotel aufmerksam machen würden. Der im Abgabungsverfahren bestehenden Mitwirkungspflicht ist der Beschwerdeführer mit diesen unkonkreten Auskünften zur Frage von Werbemaßnahmen nicht nachgekommen. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist daher keine Verletzung von Verfahrensvorschriften durch die belangte Behörde gegeben, wenn sie nicht weitergehende Ermittlungen zu dieser Frage angestellt und das Bestehen entsprechender Werbemaßnahmen nicht angenommen hat.

Aufgrund des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn sie davon ausgegangen ist, es sei keine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit gegeben. Es liegen nämlich keine objektiven Umstände vor, aus denen sich eindeutig ergäbe, die ca. 20-jährige Renovierungsarbeit wäre von der erweislichen Absicht auf künftige Führung eines Gewerbebetriebes getragen oder würde zielstrebig zur Eröffnung dieses Gewerbebetriebes führen. Solcherart können die für das Streitjahr erklärten negativen Einkünfte steuerlich nicht als Ergebnisse der Einkunftsart gewerblicher Tätigkeit beurteilt werden. Die steuerlichen Ergebnisse des Streitjahres hatten damit ihre Wurzel im Eigentumsrecht des Beschwerdeführers am Schloß und nicht im - nicht entfaltetem - Gewerbebetrieb.

Lag sohin eine dem Beschwerdeführer zurechenbare Betätigung im Hotelbetrieb im Streitjahr nicht vor, dann war das steuerliche Anliegen des Beschwerdeführers schon im Vorfeld der Liebhabereiprüfung zum Scheitern

verurteilt. Denn eine nicht entfaltete Betätigung entzieht sich einer Untersuchung daraufhin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlaßt ist (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 94/13/0165). Auf das Beschwerdevorbringen zur Liebhabereibetrachtung (insbesondere zur Einbeziehung eines theoretischen Veräußerungsgewinnes in die Ergebnisprognose, zur Einordnung eines Schloßhotels in Abs. 1 oder Abs. 2 des § 1 der Liebhabereiverordnung und zu den künftigen Ertrags- und Auslastungsaussichten eines in der Nähe eines Fahrradweges gelegenen Gastronomiebetriebes) war daher nicht einzugehen.

Es kann sich in nachfolgenden Jahren tatsächlich die Aufnahme einer einkommensteuerlich relevanten Betätigung (allenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) durch den Beschwerdeführer ergeben. Auf die Frage, ob sodann in künftigen Veranlagungsjahren die positiven Einkünfte aus einer einkommensteuerlich relevanten Betätigung nur insoweit zu erfassen sind, als sie die im Streitjahr 1992 angefallenen Aufwendungen übersteigen, ist im Beschwerdefall nicht einzugehen.

Aus den vorstehenden Überlegungen kann es auch hinsichtlich der Umsatzsteuer nicht als rechtswidrig erkannt werden, daß die belangte Behörde für das Streitjahr mangels Feststellbarkeit einer weitgehenden Sicherheit der Absicht zur künftigen Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit den Vorsteuerabzug nicht gewährt hat.

Der Beschwerdeführer wurde demnach durch den angefochtenen Bescheid in dem als verletzt erklärten Recht nicht verletzt. Seine Beschwerde war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.