

TE Vwgh Erkenntnis 1984/11/27 83/14/0046

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.11.1984

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §2 Abs4;

EStG 1972 §27;

EStG 1972 §28 Abs1 Z1;

EStG 1972 §7 Abs1;

1. EStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 2 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.1990
1. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 27 gültig von 18.01.1987 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
3. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986
4. EStG 1972 § 27 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
5. EStG 1972 § 27 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
6. EStG 1972 § 27 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
7. EStG 1972 § 27 gültig von 01.03.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 111/1982
8. EStG 1972 § 27 gültig von 20.12.1980 bis 28.02.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
9. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1980 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 550/1979
10. EStG 1972 § 27 gültig von 09.08.1974 bis 31.12.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
11. EStG 1972 § 27 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974
1. EStG 1972 § 28 gültig von 23.12.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 28 gültig von 01.01.1985 bis 22.12.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 483/1984
3. EStG 1972 § 28 gültig von 27.11.1982 bis 31.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
4. EStG 1972 § 28 gültig von 01.01.1982 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981
5. EStG 1972 § 28 gültig von 01.08.1974 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974
6. EStG 1972 § 28 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974
1. EStG 1972 § 7 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 7 gültig von 27.11.1982 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
3. EStG 1972 § 7 gültig von 13.12.1972 bis 26.11.1982

Beachte

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Sauberer als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Traumüller, über die Beschwerden des Dr. W und der Dr. S P in I, beide vertreten durch Dr. Harald Burmann, Rechtsanwalt in Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 29, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 2. Februar 1983, Zl. 30.069-3/83, betreffend Einkommensteuer 1971 und 1972, sowie die Beschwerde des Dr. W P, vertreten durch denselben Rechtsanwalt gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) derselben Finanzlandesdirektion (Berufungssenat) vom 2. Februar 1983, Zl. 30.035-3/83, betreffend Einkommensteuer 1973 und 1974, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Sauberer als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Traumüller, über die Beschwerden des Dr. W und der Dr. S P in römisch eins, beide vertreten durch Dr. Harald Burmann, Rechtsanwalt in Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 29, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 2. Februar 1983, Zl. 30.069-3/83, betreffend Einkommensteuer 1971 und 1972, sowie die Beschwerde des Dr. W P, vertreten durch denselben Rechtsanwalt gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) derselben Finanzlandesdirektion (Berufungssenat) vom 2. Februar 1983, Zl. 30.035-3/83, betreffend Einkommensteuer 1973 und 1974, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin zu Handen des Erstbeschwerdeführers Aufwendungen in der Höhe von S 9.385,-- und ferner dem Erstbeschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.285,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Dr. W P (Erstbeschwerdeführer) betätigte sich in den Streitjahren nach dem von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt als Strafverteidiger und Fachschriftsteller. Weiters erzielte er in den Streitjahren als Mittelschulprofessor Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Unter dem Datum 9. Dezember 1980 erließ das Finanzamt vier Bescheide, mit denen es für die Jahre 1971 bis 1974 (Streitjahre) im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO endgültige Veranlagungen zur Einkommensteuer vornahm. Dabei trug das Finanzamt Betriebsausgaben (Raumkosten, Telefonkosten), die im Zusammenhang mit der selbstständigen Arbeit des Erstbeschwerdeführers geltend gemacht worden waren, nicht im begehrten Umfang Rechnung; die Einkünfte aus Kapitalvermögen setzte es mit Null Schilling an; weiters ließ das Finanzamt erklärte Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung unberücksichtigt. Bezüglich der Raum- und Telefonkosten ging das Finanzamt davon aus, dass der Erstbeschwerdeführer die freiberufliche Tätigkeit wie in den Vorjahren in seiner Privatwohnung ausgeübt hätte, in der kein Raum ausschließlich als Büro möbliert sei. Bezüglich der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung stützte sich das Finanzamt vornehmlich auf eine gegenüber dem Erstbeschwerdeführer ergangene Berufungsentscheidung der belangten Behörde, betreffend die Einkommensteuer 1969, sowie auf das in derselben Sache ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980, Zl. 847/79, denen zufolge zum einen der Verlustanteil aus der stillen Beteiligung an der N-GesmbH beim Erstbeschwerdeführer im Jahre 1969 nicht zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen geführt hat und zum anderen den Ausgaben im Zusammenhang mit der Liegenschaft P-Gasse 3 kein Werbungskostencharakter zukommt, weil die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit der genannten Liegenschaft nicht klar erwiesen war. Unter dem Datum 9. Dezember 1980 erließ das Finanzamt vier Bescheide, mit denen es für die Jahre 1971 bis 1974 (Streitjahre) im Sinne des Paragraph 200, Absatz 2, BAO endgültige Veranlagungen zur Einkommensteuer vornahm. Dabei trug das Finanzamt Betriebsausgaben (Raumkosten, Telefonkosten), die im Zusammenhang mit der selbstständigen Arbeit des Erstbeschwerdeführers geltend gemacht worden waren, nicht im begehrten Umfang Rechnung; die Einkünfte aus Kapitalvermögen setzte es mit Null Schilling an; weiters ließ das Finanzamt erklärte Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung unberücksichtigt. Bezüglich der Raum- und Telefonkosten ging das Finanzamt davon aus, dass der Erstbeschwerdeführer die freiberufliche Tätigkeit wie in den Vorjahren in seiner Privatwohnung ausgeübt hätte, in der kein Raum ausschließlich als Büro möbliert sei. Bezüglich der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung

und Verpachtung stützte sich das Finanzamt vornehmlich auf eine gegenüber dem Erstbeschwerdeführer ergangene Berufungsentscheidung der belangten Behörde, betreffend die Einkommensteuer 1969, sowie auf das in derselben Sache ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980, Zl. 847/79, denen zufolge zum einen der Verlustanteil aus der stillen Beteiligung an der N-GesmbH beim Erstbeschwerdeführer im Jahre 1969 nicht zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen geführt hat und zum anderen den Ausgaben im Zusammenhang mit der Liegenschaft P-Gasse 3 kein Werbungskostencharakter zukommt, weil die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit der genannten Liegenschaft nicht klar erwiesen war.

In Berufungen und ergänzenden Schriftsätzen wurde dagegen eingewendet, der Erstbeschwerdeführer habe seit Juni 1971 eigene Büroräume angemietet. Damit lägen für diese Zeiträume "echte Betriebskosten" (Raumkosten) vor. Nur Telefonkosten der in eigenen Büroräumen eingemieteten Kanzlei seien als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. In der Frage der Werbungskosten für die Liegenschaft P-Gasse 3 aber habe er den internationalen Gerichtshof in Straßburg angerufen. Abgesehen davon erfassten Berufungsentscheidung und Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Rechtskraft nur den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1969. Zuzufolge Änderung der Sachverhalte in den Folgejahren könne die Begründung der bekämpften Entscheidungen nicht einfach auf spätere Zeitabschnitte umgelegt, sondern müsse zu jedem Faktum von Seiten des Finanzamtes eine gesonderte Begründung dargetan werden. Zum Beweis dafür, dass von allem Anfang an das gegenständliche Haus hätte vermietet und eine ständige Einnahmsquelle werden sollen, berief sich der Erstbeschwerdeführer auf verschiedene, namentlich genannte Zeugen.

Bezüglich der Einkünfte aus Kapitalvermögen brachte der Erstbeschwerdeführer vor, er habe im Jahre 1971 als stiller Gesellschafter der N-GesmbH einen Verlust von S 7.674,-- (siehe Bilanz) zugewiesen erhalten. Die Bilanz der Firma sei im Jahre 1972 erstellt worden und sei daher der Verlust in den Einkommensteuerbescheid 1972 aufzunehmen. Einem anderen Schriftsatz zufolge wurden zwar im Jahre 1971 keine Ausgaben zur Abdeckung des Verlustanteiles getätigt, jedoch sei stattdessen auf einen Teil der Forderung der Kanzlei (des Erstbeschwerdeführers) gegenüber der N-GesmbH (in Höhe des Verlustanteiles) verzichtet worden. Der Vermögensnachteil durch den Forderungsverzicht sei einer Barausgabe gleichzuhalten.

Die beiden angefochtenen Bescheide tragen den genannten Berufungen in den Streitpunkten keine Rechnung und begründen den ablehnenden Standpunkt der belangten Behörde wie folgt:

Der Erstbeschwerdeführer habe der belangten Behörde für die Streitjahre berichtigte Einkommensteuererklärungen eingereicht, laut denen er bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit in den Jahren 1971 bis 1974 Verluste von S - 8.384,--, - 16.660,--, - 62.149,-- und - 15.960,-- erlitten habe. Angesichts dieser Ergebnisse dränge sich die Frage auf, ob die freiberufliche Tätigkeit des Erstbeschwerdeführers eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstelle. Dies verneinte die belangte Behörde unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die freiberufliche Tätigkeit des Erstbeschwerdeführers bestehe aus der Tätigkeit als Fachschriftsteller und Parteienvertreter; sie sei als ein einheitlicher Betrieb "im Sinne des Ertragsteuerrechtes" anzusehen, weil beide Tätigkeiten in einer gemeinsamen wirtschaftlichen und organisatorischen Einheit abgewickelt würden, wobei die belangte Behörde auf ein Gutachten einer Steuerberatungskanzlei aus dem Jahre 1976 verwies, das der Erstbeschwerdeführer in diesem Jahr der Abgabenbehörde vorgelegt hatte. Diese Tätigkeit habe der Erstbeschwerdeführer im Jahre 1963 begonnen. Die Betriebsergebnisse des Erstbeschwerdeführers aus der freiberuflichen Tätigkeit zeigten folgendes Bild:

Jahr

Ergebnis

1963

15.349,--

1964

12.093,--

1965

Verlust

1966

-

34.001,--

1967

-

24.415,--

1968

6.702,--

1969

2.142,--

1970

14.726,-

1971

-

8.384,--

1972

-

16.660,--

1973

-

62.149,--

1974

-

15.960,--

-

110.557,--

Demnach weise die Tätigkeit des Erstbeschwerdeführers im Beobachtungszeitraum von zwölf Jahren ein negatives wirtschaftliches Gesamtergebnis aus, worin aber zudem der Verlust des Jahres 1965 nicht enthalten sei. Im Hinblick auf das fortgeschrittene Lebensalter des Erstbeschwerdeführers, der heute 68 Jahre alt sei und mit Schreiben vom 10. Oktober 1978 dem Finanzamt mitgeteilt habe, dass er aus gesundheitlichen Gründen keine Parteienvertretungen und Verwaltungen mehr ausüben könne, sei nicht anzunehmen, dass die eingeschränkte Tätigkeit des Erstbeschwerdeführers in Hinkunft wirtschaftlich erfolgreicher sein werde als bisher. Als Einkunftsquelle im Sinne des

Einkommensteuerrecht komme die Tätigkeit als Fachschriftsteller und Strafverteidiger in den Streitjahren nicht mehr in Betracht.

Aus der stillen Beteiligung des Erstbeschwerdeführers an der N-GesmbH habe er Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen. Seine Einlage habe in Arbeitsleistungen und in der Überlassung von Rechten bestanden. Als Grundlage für die stille Beteiligung hätten den Angaben des Erstbeschwerdeführers zufolge ein (im angefochtenen Bescheid wörtlich wiedergegebenes) "Gedächtnisprotokoll" vom 30. Dezember 1968 und eine (ebenfalls wörtlich wiedergegebene) "Willenserklärung" des geschäftsführenden Gesellschafters der N-GesmbH vom 14. März 1972 gegolten. Beide Vereinbarungen seien dem Finanzamt mit Begleitschreiben vom 11. Mai 1973 zur Kenntnis gebracht worden. Die Bilanz der N-GesmbH für 1971 sei im Jahre 1972 erstellt worden, sodass der Beteiligungsverlust für den Erstbeschwerdeführer auch erst 1972 ermittelt worden sei. Wenn der Erstbeschwerdeführer schon im Jahre 1971 gegenüber der GesmbH auf einen Forderungsteilbetrag von S 7.574,-- verzichtet habe, wie er es behaupte, so habe er diese Aufwendungen im Jahre 1971 getragen. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980, Zl. 847/79, komme es beim stillen Gesellschafter zu Werbungskosten bzw. negativen Einkünften aus Kapitalvermögen erst, wenn er den auf ihn entfallenden Verlustanteil durch Ausgaben oder ihnen gleichzuhaltende Aufwendungen decke. Der Verlustanteil 1971 sei im Jahre 1972 auf den Erstbeschwerdeführer entfallen, in diesem Jahr habe er aber ebenso wenig wie in den folgenden Jahren dafür Aufwendungen getragen, sodass dem Berufungsbegehren in diesem Punkt nicht hätte gefolgt werden können.

Was die geltendgemachten Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betreffe, so sei es richtig, dass ein für einen bestimmten Steuerabschnitt und eine bestimmte Abgabe erlassener Abgabenbescheid über den spruchmäßigen Wirkungsbereich hinaus keine Wirkungen (in der Art einer Bindung) habe. Der Verfahrensgrundsatz der Unmittelbarkeit gelte jedoch im Abgabenverfahren nicht (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. April 1961, Zl. 2428/59, und vom 28. Jänner 1970, Zl. 1853/68), weshalb auch in einem anderen Verfahren erhobene Beweise und gewonnene Einsichten im konkreten Abgabenverfahren Berücksichtigung finden könnten (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Juli 1960, Zl. 2101/57, vom 30. April 1970, Zl. 1062/68, und vom 11. Dezember 1975, Zl. 1287/75). Im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1969 habe die belangte Behörde den Erstbeschwerdeführer mit Schreiben vom 1. März 1976 aufgefordert, alle Beweismittel darzutun, die erkennen ließen, dass das Objekt P-Gasse 3 zur Vermietung oder Verpachtung bestimmt gewesen sei. Mit Schreiben vom 15. April 1976 habe der Erstbeschwerdeführer dann eine Stellungnahme des Baumeisters S vom 8. Jänner 1976 sowie Briefe des Dr. St vom 30. April 1968, des Dr. A vom 13. September und 4. August 1971 und des Realitätenbüros H vom 25. Oktober 1971 vorgelegt, die die belangte Behörde in der Berufsentscheidung betreffend die Einkommensteuer 1969 als nicht ausreichende Beweise für die vom Erstbeschwerdeführer behauptete ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beurteilt habe, wobei der belangten Behörde nach dem schon zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980 keine Unschlüssigkeit anzulasten und sie auch zu weiteren Beweisaufnahmen nicht verhalten war. Da der Erstbeschwerdeführer schon vor dem 15. April 1976, nämlich mit Schreiben vom 5. Jänner 1976, bekannt gegeben hätte, von den drei im Hause P-Gasse 3 gebildeten Eigentumswohnungen die erste (Wohnung Nr. 3) am 25. Jänner 1973, die zweite (Wohnung Nr. 2) am 25. Juli 1973 und die letzte Wohnung (Wohnung Nr. 1) am 15. Mai 1975 verkauft zu haben, was er in den Berufungen vom 24. Jänner 1976 gegen die Einkommensteuerbescheide 1973 und 1974 wiederholt habe, müsse geschlossen werden, dass die von ihm erstmals im Schriftsatz vom 30. Jänner 1981 namhaft gemachten Mietinteressenten Ing. G, Dr. D und I S ihm erst nach dem 15. April 1976 bzw. nach der mündlichen Berufsverhandlung vom 12. Mai 1977 gegenübergetreten seien und deshalb für den Nachweis einer Vermietungsabsicht in den Jahren 1971 bis 1974 nicht maßgeblich sein könnten. Die genannten Personen wären zudem unter den vom Erstbeschwerdeführer genannten Adressen nicht erreichbar gewesen, weshalb die belangte Behörde den Erstbeschwerdeführer mit Schreiben vom 30. Dezember 1982, das ihm am 4. Jänner 1983 zugestellt worden sei, gebeten habe, deren Aussagen innerhalb von 14 Tagen zu veranlassen. Im selben Schreiben sei der Erstbeschwerdeführer auch ersucht worden, zu dem Widerspruch mit entsprechenden Nachweisen Stellung zu nehmen, der zwischen den wiederholten Erklärungen des Erstbeschwerdeführers, er habe die letzte Wohnung im Hause P-Gasse 3 am 15. Mai 1975 verkauft, und der von ihm mit Schreiben vom 30. April 1982 der belangten Behörde vorgelegten Bestätigung bestehe, wonach ihm am 8. Oktober 1977 für die Wohnung Nr. 1 im Hause P-Gasse 3 als Jahresmiete ein Betrag von S 11.000,-- überwiesen worden sein soll. Mit Schreiben vom 14. Jänner 1983 habe der Erstbeschwerdeführer darauf folgendes geantwortet: Was die geltendgemachten Werbungskosten bei den Einkünften

aus Vermietung und Verpachtung betreffe, so sei es richtig, dass ein für einen bestimmten Steuerabschnitt und eine bestimmte Abgabe erlassener Abgabenbescheid über den spruchmäßigen Wirkungsbereich hinaus keine Wirkungen (in der Art einer Bindung) habe. Der Verfahrensgrundsatz der Unmittelbarkeit gelte jedoch im Abgabenverfahren nicht (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. April 1961, Zl. 2428/59, und vom 28. Jänner 1970, Zl. 1853/68), weshalb auch in einem anderen Verfahren erhobene Beweise und gewonnene Einsichten im konkreten Abgabenverfahren Berücksichtigung finden könnten (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Juli 1960, Zl. 2101/57, vom 30. April 1970, Zl. 1062/68, und vom 11. Dezember 1975, Zl. 1287/75). Im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1969 habe die belangte Behörde den Erstbeschwerdeführer mit Schreiben vom 1. März 1976 aufgefordert, alle Beweismittel darzutun, die erkennen ließen, dass das Objekt P-Gasse 3 zur Vermietung oder Verpachtung bestimmt gewesen sei. Mit Schreiben vom 15. April 1976 habe der Erstbeschwerdeführer dann eine Stellungnahme des Baumeisters S vom 8. Jänner 1976 sowie Briefe des Dr. St vom 30. April 1968, des Dr. A vom 13. September und 4. August 1971 und des Realitätenbüros H vom 25. Oktober 1971 vorgelegt, die die belangte Behörde in der Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuer 1969 als nicht ausreichende Beweise für die vom Erstbeschwerdeführer behauptete ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beurteilt habe, wobei der belangten Behörde nach dem schon zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980 keine Unschlüssigkeit anzulasten und sie auch zu weiteren Beweisaufnahmen nicht verhalten war. Da der Erstbeschwerdeführer schon vor dem 15. April 1976, nämlich mit Schreiben vom 5. Jänner 1976, bekannt gegeben hätte, von den drei im Hause P-Gasse 3 gebildeten Eigentumswohnungen die erste (Wohnung Nr. 3) am 25. Jänner 1973, die zweite (Wohnung Nr. 2) am 25. Juli 1973 und die letzte Wohnung (Wohnung Nr. 1) am 15. Mai 1975 verkauft zu haben, was er in den Berufungen vom 24. Jänner 1976 gegen die Einkommensteuerbescheide 1973 und 1974 wiederholt habe, müsse geschlossen werden, dass die von ihm erstmals im Schriftsatz vom 30. Jänner 1981 namhaft gemachten Mietinteressenten Ing. G, Dr. D und römisch eins S ihm erst nach dem 15. April 1976 bzw. nach der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. Mai 1977 gegenübergetreten seien und deshalb für den Nachweis einer Vermietungsabsicht in den Jahren 1971 bis 1974 nicht maßgeblich sein könnten. Die genannten Personen wären zudem unter den vom Erstbeschwerdeführer genannten Adressen nicht erreichbar gewesen, weshalb die belangte Behörde den Erstbeschwerdeführer mit Schreiben vom 30. Dezember 1982, das ihm am 4. Jänner 1983 zugestellt worden sei, gebeten habe, deren Aussagen innerhalb von 14 Tagen zu veranlassen. Im selben Schreiben sei der Erstbeschwerdeführer auch ersucht worden, zu dem Widerspruch mit entsprechenden Nachweisen Stellung zu nehmen, der zwischen den wiederholten Erklärungen des Erstbeschwerdeführers, er habe die letzte Wohnung im Hause P-Gasse 3 am 15. Mai 1975 verkauft, und der von ihm mit Schreiben vom 30. April 1982 der belangten Behörde vorgelegten Bestätigung bestehe, wonach ihm am 8. Oktober 1977 für die Wohnung Nr. 1 im Hause P-Gasse 3 als Jahresmiete ein Betrag von S 11.000,-- überwiesen worden sein soll. Mit Schreiben vom 14. Jänner 1983 habe der Erstbeschwerdeführer darauf folgendes geantwortet:

"Zu der o.a. Anfrage muss ich berichten, dass ich diese innerhalb von 14 Tagen nicht bearbeiten kann. Es sind umfangreiche Recherchen insbesondere in Wien erforderlich. In der ersten Jänner-Woche waren zufolge der Feiertage diverse zuständige Personen urlaubshalber nicht erreichbar. Ich muss Sie daher, zwecks Ausarbeitung einer erschöpfenden Beantwortung, ersuchen, mir eine Frist bis 15. Februar 1983 einzuräumen."

Die belangte Behörde halte dieses Ansuchen für sachlich nicht begründet und werte es als Versuch des Erstbeschwerdeführers, das Verfahren zu verschleppen; denn die Aufklärung der sich widersprechenden Sachverhaltsdarstellung betreffend den Zeitpunkt des Verkaufes der letzten Wohnung im Haus P-Gasse 3 müsse doch vom Erstbeschwerdeführer als dem früheren Eigentümer "ohne umfangreiche Recherchen insbesondere in Wien", gegeben werden können. Wer mit den "zuständigen Personen" gemeint sei, könne nicht beurteilt werden. Die von W I stammende Bestätigung über die Überweisung der Jahresmiete für 1977 betreffend die Wohnung Nr. 1 an den Erstbeschwerdeführer könne jedenfalls in den Streitjahren 1971 bis 1974 im Hinblick darauf, dass laut Grundbuch beim Bezirksgericht D. besagter W I schon vor 1977 die Wohnung Nr. 1 vom Erstbeschwerdeführer gekauft habe, nicht als Beweis für eine Vermietungsabsicht des Erstbeschwerdeführers angesehen werden. Die belangte Behörde halte dieses Ansuchen für sachlich nicht begründet und werte es als Versuch des Erstbeschwerdeführers, das Verfahren zu verschleppen; denn die Aufklärung der sich widersprechenden Sachverhaltsdarstellung betreffend den Zeitpunkt des Verkaufes der letzten Wohnung im Haus P-Gasse 3 müsse doch vom Erstbeschwerdeführer als dem früheren Eigentümer "ohne umfangreiche Recherchen insbesondere in Wien", gegeben werden können. Wer mit den "zuständigen Personen" gemeint sei, könne nicht beurteilt werden. Die von W römisch eins stammende Bestätigung

über die Überweisung der Jahresmiete für 1977 betreffend die Wohnung Nr. 1 an den Erstbeschwerdeführer könne jedenfalls in den Streitjahren 1971 bis 1974 im Hinblick darauf, dass laut Grundbuch beim Bezirksgericht D. besagter W. römisch eins schon vor 1977 die Wohnung Nr. 1 vom Erstbeschwerdeführer gekauft habe, nicht als Beweis für eine Vermietungsabsicht des Erstbeschwerdeführers angesehen werden.

Unabhängig davon sei überdies festzustellen, dass den vom Erstbeschwerdeführer unter dem Titel "Großreparatur" abgesetzten Aufwendungen wohl nicht der Charakter von Großreparaturen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zukommen dürfte. Denn als Großreparaturen gemäß § 21 Abs. 3 EStG 1967 und § 28 Abs. 2 EStG 1972 würden nur Instandhaltungsauslagen gelten, die in größeren als einjährigen Abständen wiederkehren - wie z.B. größere Dachreparaturen, die vollständige Erneuerung der Dachrinnen und Ablaufrohre, des Verputzes oder des Anstriches der Außenseite oder des Vor- und Stiegenhauses usw. Davon streng zu trennen seien Aufwendungen, die durch Kriegsschäden hervorgerufen worden seien, und Aufwendungen, die als Herstellungsaufwand anzusehen wären. Mit Schreiben vom 15. Februar 1969 habe der Erstbeschwerdeführer als Nachlasswalter der früheren Eigentümer dem für die Liegenschaft zuständigen Finanzamt auf eine Anfrage betreffend eine Baubeschreibung der Liegenschaft P-Gasse 3 mitgeteilt, dass es sich um eine unbewohnbare Hausruine handle. Im nächsten Schreiben des Erstbeschwerdeführers an das für die Liegenschaft zuständige Finanzamt habe er mit dem Datum 3. März 1969 diese Aussage in der Weise bestätigt, als er von einer 1945 im Zuge der Kriegssereignisse abgebrannten, unbewohnbaren Brandruine gesprochen habe. Im Jahre 1971 habe das Realitätenbüro A den Erstbeschwerdeführer noch gewarnt, wegen der zögernden Renovierung des im Krieg zerstörten Gebäudes Kunden das Haus vorzuführen, um sie nicht abspenstig zu machen. Unabhängig davon sei überdies festzustellen, dass den vom Erstbeschwerdeführer unter dem Titel "Großreparatur" abgesetzten Aufwendungen wohl nicht der Charakter von Großreparaturen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zukommen dürfte. Denn als Großreparaturen gemäß Paragraph 21, Absatz 3, EStG 1967 und Paragraph 28, Absatz 2, EStG 1972 würden nur Instandhaltungsauslagen gelten, die in größeren als einjährigen Abständen wiederkehren - wie z.B. größere Dachreparaturen, die vollständige Erneuerung der Dachrinnen und Ablaufrohre, des Verputzes oder des Anstriches der Außenseite oder des Vor- und Stiegenhauses usw. Davon streng zu trennen seien Aufwendungen, die durch Kriegsschäden hervorgerufen worden seien, und Aufwendungen, die als Herstellungsaufwand anzusehen wären. Mit Schreiben vom 15. Februar 1969 habe der Erstbeschwerdeführer als Nachlasswalter der früheren Eigentümer dem für die Liegenschaft zuständigen Finanzamt auf eine Anfrage betreffend eine Baubeschreibung der Liegenschaft P-Gasse 3 mitgeteilt, dass es sich um eine unbewohnbare Hausruine handle. Im nächsten Schreiben des Erstbeschwerdeführers an das für die Liegenschaft zuständige Finanzamt habe er mit dem Datum 3. März 1969 diese Aussage in der Weise bestätigt, als er von einer 1945 im Zuge der Kriegssereignisse abgebrannten, unbewohnbaren Brandruine gesprochen habe. Im Jahre 1971 habe das Realitätenbüro A den Erstbeschwerdeführer noch gewarnt, wegen der zögernden Renovierung des im Krieg zerstörten Gebäudes Kunden das Haus vorzuführen, um sie nicht abspenstig zu machen.

In der Folge seien an den Erstbeschwerdeführer drei Bescheide des Magistrates der Stadt Wien, Magistratsabteilung 37, Bau-, Feuer- und Gewerbepolizei ergangen, welche die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden auszugsweise wiedergab. Besonders aus dem ersten Bescheid (vom 3. März 1971) geht hervor, dass das einstöckige, unterkellerte Einfamilienhaus mit einer Großwohnung im Erdgeschoß in zwei Kleinwohnungen und im ersten Stock in eine Mittelwohnung unterteilt werden sollte.

Im schon erwähnten Schreiben der belangten Behörde vom 30. Dezember 1982 habe diese dem Erstbeschwerdeführer unter Beischluss der drei Bescheide des Magistrates der Stadt Wien mitgeteilt, sie gehe davon aus, dass die in den Bescheiden genehmigten Bauführungen jene seien, welche der Erstbeschwerdeführer in den Steuererklärungen als Großreparatur 1971, 1972 und 1973 bezeichne. Der Erstbeschwerdeführer habe in seiner Antwort vom 14. Jänner 1983 dieser Feststellung nicht widersprochen. Um welche Aufwendungen es sich dabei handle, gehe aus den diesbezüglichen (in den angefochtenen Bescheiden ebenfalls wiedergegebenen) Aufstellungen hervor, die der Erstbeschwerdeführer den Steuererklärungen für die Jahre 1971 bis 1973 beigelegt habe.

Betrachte man nun die Angaben, die der Erstbeschwerdeführer dem für die Liegenschaft zuständigen Finanzamt gegenüber gemacht habe, zusammen mit den Bescheiden des Magistrates der Stadt Wien und den in den Beilagen zu den Steuererklärungen 1971 bis 1973 geschilderten Arbeiten, so dürfte es sich bei den Maßnahmen am Haus P-Gasse 3, die der Erstbeschwerdeführer als Großreparaturen bezeichne, offensichtlich in Wahrheit um Herstellungsaufwand handeln. Als solcher könnte er nur im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 EStG, und zwar erst ab dem

Zeitpunkt des Nutzungsbeginnes, geltend gemacht werden. Eine Nutzung für Vermietungszwecke habe aber in den Streitjahren nicht stattgefunden. Betrachte man nun die Angaben, die der Erstbeschwerdeführer dem für die Liegenschaft zuständigen Finanzamt gegenüber gemacht habe, zusammen mit den Bescheiden des Magistrates der Stadt Wien und den in den Beilagen zu den Steuererklärungen 1971 bis 1973 geschilderten Arbeiten, so dürfte es sich bei den Maßnahmen am Haus P-Gasse 3, die der Erstbeschwerdeführer als Großreparaturen bezeichne, offensichtlich in Wahrheit um Herstellungsaufwand handeln. Als solcher könnte er nur im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß Paragraph 7, EStG, und zwar erst ab dem Zeitpunkt des Nutzungsbeginnes, geltend gemacht werden. Eine Nutzung für Vermietungszwecke habe aber in den Streitjahren nicht stattgefunden.

Beide Beschwerden machen inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide sowie deren Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Behandlung verbundenen Beschwerden erwogen:

1. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Die belangte Behörde ließ die zuletzt im Zuge des Rechtsmittelverfahrens erklärten, oben wiedergegebenen Verluste des Erstbeschwerdeführers aus selbstständiger Arbeit nicht zum Ausgleich mit den positiven Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu, weil sie die in der äußeren Erscheinungsform der selbstständigen Arbeit ausgeübten Tätigkeiten nicht als Einkunftsquelle, sondern als "Liebhaberei" im (weiteren) steuerlichen Sinn wertete. Die Beschwerdeführer hingegen vertreten die Auffassung, Verluste aus einer Tätigkeit, die sich ihrem äußeren Erscheinungsbild nach als selbstständige Arbeit darstelle, wären jedenfalls ausgleichsfähig. Diese Auffassung widerspricht jedoch der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Grundgedanke dieser Rechtsprechung ist folgender:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1967 und EStG 1972 ist unter Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben zu verstehen. Gemäß Abs. 4 der zitierten Gesetzesstelle sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3. Gemäß Paragraph 2, Absatz 2, EStG 1967 und EStG 1972 ist unter Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Absatz 3, bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben zu verstehen. Gemäß Absatz 4, der zitierten Gesetzesstelle sind Einkünfte im Sinne des Absatz 3

1. bei Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn,
2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Mit dieser Begriffsbestimmung bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass das Wesensmerkmal steuerlich relevanter Einkünfte in einem positiven wirtschaftlichen Ergebnis, nämlich in einem Gewinn bzw. in einem Einnahmenüberschuss, besteht. Nur von dieser Ausgangsbasis her ist auch die ausdrückliche Normierung des Verlustausgleiches in § 2 Abs. 2 EStG verständlich. Wäre nämlich für das Vorliegen von Einkünften lediglich eine bestimmte Tätigkeit bzw. eine bestimmte Art der Einnahmenerzielung maßgebend, ohne Rücksicht darauf, ob das dabei erwirtschaftete Ergebnis positiv oder negativ ist, dann wäre der Verlustausgleich bereits das logische Ergebnis der Ermittlung des Gesamtbetrages der positiven und negativen Einkünfte. Für eine Rechtsvorschrift, die zusätzlich zu diesem Ergebnis einen Verlustausgleich anordnet, bliebe sohin kein Raum. Geht man hingegen davon aus, dass grundsätzlich nur positive wirtschaftliche Ergebnisse unter den Begriff "Einkünfte" fallen, dann erweist sich die Vorschrift über den Verlustausgleich nicht nur als sinnvoller, sondern geradezu als notwendiger Bestandteil des gemäß § 2 Abs. 1 EStG auf ein Kalenderjahr bezogenen Einkommensbegriffes. Sie setzt allerdings voraus, dass das Vorliegen von Einkünften unter Zugrundelegung eines über den Einkommensermittlungszeitraum hinausgehenden Zeitabschnittes beurteilt wird. Denn nur bei einer solchen, zeitlich erweiterten Betrachtungsweise ist es möglich, ungeachtet eines Verlustes in dem einen oder anderen Kalenderjahr, ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis einer Tätigkeit zu unterstellen und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen. Unter Bezugnahme auf die Bestimmung des § 2 Abs. 4 EStG hat daher der Verwaltungsgerichtshof bereits in zahlreichen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass eine menschliche Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn sie mit einem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles auch tatsächlich geeignet ist, auf Dauer einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten auszuwerfen (siehe insbesondere das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1980, Zl. 2256/77, Slg. Nr. 5483/F, und die dort angeführte Vorjudikatur). Die

eben wiedergegebenen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes gelten auch für Tätigkeiten, die sich ihrem äußeren Erscheinungsbild nach als selbstständige Arbeit im Sinne des § 18 EStG 1967 bzw. des § 22 EStG 1972 darstellen (siehe die Erkenntnisse vom 13. September 1963, ZI. 640/63, betreffend Vortragstätigkeit, vom 15. Jänner 1965, ZI. 583/64, Slg. N.F. Nr. 3209/F, betreffend Schriftstellerei, das zitierte Erkenntnis vom 28. April 1980, betreffend ärztliche Tätigkeit, und das Erkenntnis vom 27. Mai 1981, ZI. 13/2785/80, betreffend Schriftstellerei). Mit dieser Begriffsbestimmung bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass das Wesensmerkmal steuerlich relevanter Einkünfte in einem positiven wirtschaftlichen Ergebnis, nämlich in einem Gewinn bzw. in einem Einnahmenüberschuss, besteht. Nur von dieser Ausgangsbasis her ist auch die ausdrückliche Normierung des Verlustausgleiches in Paragraph 2, Absatz 2, EStG verständlich. Wäre nämlich für das Vorliegen von Einkünften lediglich eine bestimmte Tätigkeit bzw. eine bestimmte Art der Einnahmenerzielung maßgebend, ohne Rücksicht darauf, ob das dabei erwirtschaftete Ergebnis positiv oder negativ ist, dann wäre der Verlustausgleich bereits das logische Ergebnis der Ermittlung des Gesamtbetrages der positiven und negativen Einkünfte. Für eine Rechtsvorschrift, die zusätzlich zu diesem Ergebnis einen Verlustausgleich anordnet, bliebe sohin kein Raum. Geht man hingegen davon aus, dass grundsätzlich nur positive wirtschaftliche Ergebnisse unter den Begriff "Einkünfte" fallen, dann erweist sich die Vorschrift über den Verlustausgleich nicht nur als sinnvoller, sondern geradezu als notwendiger Bestandteil des gemäß Paragraph 2, Absatz eins, EStG auf ein Kalenderjahr bezogenen Einkommensbegriffes. Sie setzt allerdings voraus, dass das Vorliegen von Einkünften unter Zugrundelegung eines über den Einkommensermittlungszeitraum hinausgehenden Zeitabschnittes beurteilt wird. Denn nur bei einer solchen, zeitlich erweiterten Betrachtungsweise ist es möglich, ungeachtet eines Verlustes in dem einen oder anderen Kalenderjahr, ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis einer Tätigkeit zu unterstellen und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen. Unter Bezugnahme auf die Bestimmung des Paragraph 2, Absatz 4, EStG hat daher der Verwaltungsgerichtshof bereits in zahlreichen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass eine menschliche Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn sie mit einem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles auch tatsächlich geeignet ist, auf Dauer einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten auszuwerfen (siehe insbesondere das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1980, ZI. 2256/77, Slg. Nr. 5483/F, und die dort angeführte Vorjudikatur). Die eben wiedergegebenen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes gelten auch für Tätigkeiten, die sich ihrem äußeren Erscheinungsbild nach als selbstständige Arbeit im Sinne des Paragraph 18, EStG 1967 bzw. des Paragraph 22, EStG 1972 darstellen (siehe die Erkenntnisse vom 13. September 1963, ZI. 640/63, betreffend Vortragstätigkeit, vom 15. Jänner 1965, ZI. 583/64, Slg. N.F. Nr. 3209/F, betreffend Schriftstellerei, das zitierte Erkenntnis vom 28. April 1980, betreffend ärztliche Tätigkeit, und das Erkenntnis vom 27. Mai 1981, ZI. 13/2785/80, betreffend Schriftstellerei).

Die eben aufgezeigte und in den wesentlichen Zügen bereits in den angefochtenen Bescheiden dargestellte Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes widerlegen weder die eigenen Ausführungen der Beschwerdeführer noch das von ihnen zitierte Schrifttum. Nach von ihnen nicht erwähntem Schrifttum (Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 2 Tz 13) scheint allerdings bei der Beurteilung, ob Schriftstellerei als "Liebhaberei" zu werten ist, besondere Vorsicht geboten; es ist auf lange Sicht nur ein bescheidener Ertrag zu fordern. Die eben aufgezeigte und in den wesentlichen Zügen bereits in den angefochtenen Bescheiden dargestellte Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes widerlegen weder die eigenen Ausführungen der Beschwerdeführer noch das von ihnen zitierte Schrifttum. Nach von ihnen nicht erwähntem Schrifttum (Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Paragraph 2, Tz 13) scheint allerdings bei der Beurteilung, ob Schriftstellerei als "Liebhaberei" zu werten ist, besondere Vorsicht geboten; es ist auf lange Sicht nur ein bescheidener Ertrag zu fordern.

Die belangte Behörde gründet ihre Annahme, die in der Erscheinungsform selbstständiger Arbeit ausgeübten Tätigkeiten des Erstbeschwerdeführers wären Liebhaberei, in erster Linie auf die Tatsache, dass diese Tätigkeiten in einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum insgesamt nur ein negatives Ergebnis gezeitigt hätten. Der belangten Behörde kann nun insoweit gefolgt werden, als für die Lösung der Frage, ob sich eine Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinn bringend gestaltet, eine langfristige Betrachtung anzustellen ist; dies ergibt sich bereits aus der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und den ihr zu Grunde liegenden Erwägungen. Die langfristige Betrachtung steht in ursächlichem Zusammenhang mit der Frage, ob eine Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen ist oder nicht, und hat mit der von den Beschwerdeführern eingewendeten "Verjährung in Steuersachen" (§§ 207 ff und 238 BAO) nichts zu tun. Die belangte Behörde konnte daher in ihre langfristige Betrachtung durchaus auch Zeiträume einbeziehen, für die der Abgabenanspruch bereits verjährt war. In langfristiger Betrachtung durfte sie gleichermaßen

auf Zeiträume zurückgreifen, die zwar innerhalb der Verjährungsfrist, jedoch außerhalb der Streitjahre liegen. Andererseits haben die Beschwerdeführer richtig erkannt, dass in die gebotene langfristige Betrachtung so weit als möglich auch die erkennbare laufende (und künftige) Entwicklung der Ertragslage einzubeziehen ist. Sie haben also zu Recht die Ergebnisse der den Streitjahren folgenden Jahre ebenfalls ins Treffen geführt (1975 + S 33.551,--, 1976 - S 8.786,--, 1977 + S 52.100,--, 1978 - S 27.328,--), und zwar ohne gegen das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltende Neuerungsverbot zu verstoßen, weil sie im Verwaltungsverfahren keinen Anlass zu einem solchen Vorbringen hatten. Zwar stellten die Abgabenbehörden das Problem der "Liebhaberei" einige Male - insbesondere im Verfahren betreffend das Jahr 1969 - zur Diskussion, ein konkreter Vorhalt in diese Richtung unter Anführung der Ergebnisse der Jahre 1963 bis 1974 ist jedoch nicht ergangen. Die belangte Behörde gründet ihre Annahme, die in der Erscheinungsform selbstständiger Arbeit ausgeübten Tätigkeiten des Erstbeschwerdeführers wären Liebhaberei, in erster Linie auf die Tatsache, dass diese Tätigkeiten in einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum insgesamt nur ein negatives Ergebnis gezeitigt hätten. Der belangten Behörde kann nun insoweit gefolgt werden, als für die Lösung der Frage, ob sich eine Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinn bringend gestaltet, eine langfristige Betrachtung anzustellen ist; dies ergibt sich bereits aus der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und den ihr zu Grunde liegenden Erwägungen. Die langfristige Betrachtung steht in ursächlichem Zusammenhang mit der Frage, ob eine Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen ist oder nicht, und hat mit der von den Beschwerdeführern eingewendeten "Verjährung in Steuersachen" (Paragraphen 207, ff und 238 BAO) nichts zu tun. Die belangte Behörde konnte daher in ihre langfristige Betrachtung durchaus auch Zeiträume einbeziehen, für die der Abgabenanspruch bereits verjährt war. In langfristiger Betrachtung durfte sie gleichermaßen auf Zeiträume zurückgreifen, die zwar innerhalb der Verjährungsfrist, jedoch außerhalb der Streitjahre liegen. Andererseits haben die Beschwerdeführer richtig erkannt, dass in die gebotene langfristige Betrachtung so weit als möglich auch die erkennbare laufende (und künftige) Entwicklung der Ertragslage einzubeziehen ist. Sie haben also zu Recht die Ergebnisse der den Streitjahren folgenden Jahre ebenfalls ins Treffen geführt (1975 + S 33.551,--, 1976 - S 8.786,--, 1977 + S 52.100,--, 1978 - S 27.328,--), und zwar ohne gegen das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltende Neuerungsverbot zu verstoßen, weil sie im Verwaltungsverfahren keinen Anlass zu einem solchen Vorbringen hatten. Zwar stellten die Abgabenbehörden das Problem der "Liebhaberei" einige Male - insbesondere im Verfahren betreffend das Jahr 1969 - zur Diskussion, ein konkreter Vorhalt in diese Richtung unter Anführung der Ergebnisse der Jahre 1963 bis 1974 ist jedoch nicht ergangen.

Bei den vom Erstbeschwerdeführer erzielten Ergebnissen aus selbstständiger Arbeit fällt nun auf, dass Gewinn- mit Verlustjahren wechseln, und zwar selbst dann, wenn die von den Beschwerdeführern angeführten Ergebnisse ab 1975 unberücksichtigt bleiben. Nach den angefochtenen Bescheiden stehen sieben Verlustjahren fünf Gewinnjahre gegenüber, unter Bedachtnahme auf das Beschwerdevorbringen sind es neun Verlust- und sieben Gewinnjahre. Bei einer derartigen Erfolgsentwicklung kann aber nicht schon aus dem negativen Saldo der Ergebnisse auf "Liebhaberei" geschlossen werden, insbesondere wenn man in Rechnung stellt, dass bereits zwei oder drei positive Ergebnisse nach dem Jahre 1978 einen positiven Saldo herbeiführen könnten. Bei einer Erfolgsentwicklung, wie sie im Beschwerdefall gegeben ist, hätte es vielmehr einer Untersuchung der Struktur der Betriebsergebnisse bedurft, d.h. einer Untersuchung dahingehend, ob der Erstbeschwerdeführer bei der Art, wie er seine Tätigkeiten aufwands- und ertragsmäßig gestaltet, auf Dauer gesehen ein wenn auch nur bescheidenes positives Ergebnis erzielen kann oder nicht. Dabei wäre jede Einkunftsquelle für sich zu beurteilen. Nach der Lage des Beschwerdefalles bedeutet dies, dass die schriftstellerische Tätigkeit (in welche die belangte Behörde den geringfügigen Verkauf selbstverfasster Bücher einbezog), die Tätigkeit als Verteidiger in Strafsachen und die nach der Aktenlage offenbar ebenfalls ausgeübte Vermögensverwaltung (§ 18 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967, § 22 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972) nicht als Einheit behandelt werden dürfen. Mögen diese Tätigkeiten auch in einem organisatorischen Zusammenhang stehen (Ausübung in denselben Betriebsräumen mit denselben Hilfsmitteln), so sind doch nach der primär maßgeblichen Verkehrsauffassung (Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Seite 150, und die dort angeführte Rechtsprechung) im Verfassen eines Schulbuches einerseits und in der Strafverteidigung und in einer Vermögensverwaltung andererseits von einander verschiedene Tätigkeiten zu erblicken. Bei den vom Erstbeschwerdeführer erzielten Ergebnissen aus selbstständiger Arbeit fällt nun auf, dass Gewinn- mit Verlustjahren wechseln, und zwar selbst dann, wenn die von den Beschwerdeführern angeführten Ergebnisse ab 1975 unberücksichtigt bleiben. Nach den angefochtenen Bescheiden stehen sieben Verlustjahren fünf Gewinnjahre gegenüber, unter Bedachtnahme auf das Beschwerdevorbringen sind es neun Verlust- und sieben Gewinnjahre. Bei einer derartigen Erfolgsentwicklung kann aber nicht schon aus dem negativen Saldo der Ergebnisse auf "Liebhaberei" geschlossen werden, insbesondere wenn man in Rechnung stellt,

dass bereits zwei oder drei positive Ergebnisse nach dem Jahre 1978 einen positiven Saldo herbeiführen könnten. Bei einer Erfolgsentwicklung, wie sie im Beschwerdefall gegeben ist, hätte es vielmehr einer Untersuchung der Struktur der Betriebsergebnisse bedurft, d.h. einer Untersuchung dahingehend, ob der Erstbeschwerdeführer bei der Art, wie er seine Tätigkeiten aufwands- und ertragsmäßig gestaltet, auf Dauer gesehen ein wenn auch nur bescheidenes positives Ergebnis erzielen kann oder nicht. Dabei wäre jede Einkunftsquelle für sich zu beurteilen. Nach der Lage des Beschwerdefalles bedeutet dies, dass die schriftstellerische Tätigkeit (in welche die belangte Behörde den geringfügigen Verkauf selbstverfasster Bücher einbezog), die Tätigkeit als Verteidiger in Strafsachen und die nach der Aktenlage offenbar ebenfalls ausgeübte Vermögensverwaltung (Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1967, Paragraph 22, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1972) nicht als Einheit behandelt werden dürfen. Mögen diese Tätigkeiten auch in einem organisatorischen Zusammenhang stehen (Ausübung in denselben Betriebsräumen mit denselben Hilfsmitteln), so sind doch nach der primär maßgeblichen Verkehrsauffassung (Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Seite 150, und die dort angeführte Rechtsprechung) im Verfassen eines Schulbuches einerseits und in der Strafverteidigung und in einer Vermögensverwaltung andererseits von einander verschiedene Tätigkeiten zu erblicken.

Ob das in den angefochtenen Bescheiden erwähnte hohe Alter des Erstbeschwerdeführers eine Rolle spielt, ist gleichfalls für jede einzelne Tätigkeit gesondert zu prüfen. Das Alter könnte beispielsweise allenfalls bei sinkenden Einnahmen den Schluss rechtfertigen, dass aus der Strafverteidigertätigkeit auf Dauer gesehen kein positiver Saldo der Betriebsergebnisse mehr zu erwarten war; andererseits wird das hohe Lebensalter des Erstbeschwerdeführers unter Umständen bei der schriftstellerischen Tätigkeit dann keine Rolle spielen, wenn er mit laufenden Einnahmen aus einer bereits erfolgten Verwertung der Urheberrechte rechnen kann.

Der belangten Behörde sind sohin in diesem Punkt im wesentlichen zwei Rechtsirrtümer unterlaufen: Zum einen der, dass schon aus dem Saldo mehrjähriger Betriebsergebnisse allein "Liebhaberei" abgeleitet wurde, und zum zweiten der, dass bei dieser Betrachtung nicht zusammenfassbare Tätigkeiten zu einer Einheit zusammengezogen wurden. Als Folge dieser irrigen Rechtsansicht unterblieben entscheidungswesentliche Sachverhaltsfeststellungen.

2. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Zu dieser Frage behaupten zwar die Beschwerdeführer wie schon im Verwaltungsverfahren, der Verlustanteil des Erstbeschwerdeführers als stiller Gesellschafter sei von diesem durch Verzicht auf einen Teil seiner Forderung an die N-GesmbH abgedeckt worden. Auf die Überlegungen im erstangefochtenen Bescheid aber, der angeblich übernommene Verlustanteil für 1971 sei für den Erstbeschwerdeführer erst 1972 angefallen, in diesem Jahr (und später) habe er ihn jedoch nicht abgedeckt, gehen die Beschwerdeführer mit keinem Wort ein. Sie zeigen daher in diesem Punkt keine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides auf.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Der Erstbeschwerdeführer hatte (1968 oder 1969) die Liegenschaft P-Gasse 3 im Erbgang erworben und in den Folgejahren (offenbar ab 1973) schrittweise in Form von Wohnungseigentum veräußert. Eine Vermietung von Wohnungen fand nach den Feststellungen der belangten Behörde in der Zeit zwischen Erwerb und den Abverkäufen nicht statt. Schon im Verfahren betreffend die Einkommensteuer 1969 stand in Streit, ob dennoch durch die Liegenschaft verursachte Aufwendungen (Ausgaben) als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten. In dem die Einkommensteuer 1969 betreffenden Erkenntnis vom 30. September 1980, Zl. 847/79, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass solchen Aufwendungen (Ausgaben) nur dann Werbungskostencharakter tatsächlich zukommt, wenn nicht bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ins Auge gefasst wurde, sondern die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist. Im Verfahren betreffend die Einkommensteuer 1969 verneinte die belangte Behörde nach dem Erkenntnis vom 30. September 1980 diese Absicht anhand der vom Erstbeschwerdeführer vorgelegten Beweismittel zu Recht.

Im Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1971 bis 1974 hat nun der Beschwerdeführer neue Beweismittel (Zeugen) angeboten. Mit den Zeugen konnte aber die belangte Behörde, wie in den angefochtenen Bescheiden festgehalten, unter den angegebenen Adressen nicht in Verbindung treten. Die belangte Behörde ersuchte daher den Erstbeschwerdeführer, die Aussagen der von ihm namhaft gemachten Personen innerhalb von vierzehn Tagen zu veranlassen. Sie bot damit dem Erstbeschwerdeführer Gelegenheit, schriftliche Aussagen dieser Personen vorzulegen, wie er dies auch schon bei Aussagen anderer Personen getan hatte. Der Erstbeschwerdeführer beantwortete das

Ersuchen der belangten Behörde mit dem in der Sachverhaltsdarstellung wiedergegebenen, undifferenzierten Fristerstreckungsansuchen vom 14. Jänner 1983. Der Erstbeschwerdeführer, welcher der belangten Behörde nach dem damaligen Stand des Verfahrens immerhin Säumnis vorwarf (hg. Beschwerdezahl 82/14/0251), wäre jedoch verhalten gewesen, konkret aufzuzeigen, welche Recherchen er noch anstellen wollte, aber nicht durchführen konnte, und mit welchen Personen er - erfolglos - in Verbindung zu treten versuchte. Völlig unerfindlich bleibt, warum der Erstbeschwerdeführer der belangten Behörde mit dem Schreiben vom 14. Jänner 1983 nicht wenigstens jene Zeugenanschriften mitteilte, die er laut Beschwerden bereit am 11. Jänner 1983 ermitteln konnte. Es trifft bei dieser Sachlage nicht die belangte Behörde der Vorwurf einer Verletzung von Verfahrensvorschriften, sondern den Erstbeschwerdeführer der Vorwurf einer Verletzung der sich aus den §§ 119 und 136 ff BAO ergebenden Mitwirkungspflicht (siehe z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 1970, Zl. 1853/68). Die neuen Beweismittel, die der Beschwerdeführer im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ins Treffen führt, erweisen sich im übrigen gemäß § 41 Abs. 1 VwGG 1965 als unbeachtlich (siehe auch Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit², Seite 427 ff). Im Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1971 bis 1974 hat nun der Beschwerdeführer neue Beweismittel (Zeugen) angeboten. Mit den Zeugen konnte aber die belangte Behörde, wie in den angefochtenen Bescheiden festgehalten, unter den angegebenen Adressen nicht in Verbindung treten. Die belangte Behörde ersuchte daher den Erstbeschwerdeführer, die Aussagen der von ihm namhaft gemachten Personen innerhalb von vierzehn Tagen zu veranlassen. Sie bot damit dem Erstbeschwerdeführer Gelegenheit, schriftliche Aussagen dieser Personen vorzulegen, wie er dies auch schon bei Aussagen anderer Personen getan hatte. Der Erstbeschwerdeführer beantwortete das Ersuchen der belangten Behörde mit dem in der Sachverhaltsdarstellung wiedergegebenen, undifferenzierten Fristerstreckungsansuchen vom 14. Jänner 1983. Der Erstbeschwerdeführer, welcher der belangten Behörde nach dem damaligen Stand des Verfahrens immerhin Säumnis vorwarf (hg. Beschwerdezahl 82/14/0251), wäre jedoch verhalten gewesen, konkret aufzuzeigen, welche Recherchen er noch anstellen wollte, aber nicht durchführen konnte, und mit welchen Personen er - erfolglos - in Verbindung zu treten versuchte. Völlig unerfindlich bleibt, warum der Erstbeschwerdeführer der belangten Behörde mit dem Schreiben vom 14. Jänner 1983 nicht wenigstens jene Zeugenanschriften mitteilte, die er laut Beschwerden bereit am 11. Jänner 1983 ermitteln konnte. Es trifft bei dieser Sachlage nicht die belangte Behörde der Vorwurf einer Verletzung von Verfahrensvorschriften, sondern den Erstbeschwerdeführer der Vorwurf einer Verletzung der sich aus den Paragraphen 119 und 136 ff BAO ergebenden Mitwirkungspflicht (siehe z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 1970, Zl. 1853/68). Die neuen Beweismittel, die der Beschwerdeführer im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ins Treffen führt, erweisen sich im übrigen gemäß Paragraph 41, Absatz eins, VwGG 1965 als unbeachtlich (siehe auch Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit², Seite 427 ff).

Für das weitere Verfahren sei noch folgendes bemerkt:

a) Um im fortzusetzenden Verwaltungsverfahren einen Verfahrensmangel zu vermeiden, wird die belangte Behörde alle vom Beschwerdeführer angebotenen Beweise aufzunehmen haben, auch jene erst in den Verwaltungsgerichtshofbeschwerden vorgebrachten, da im Abgabenverfahren ein dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren vergleichbares Neuerungsverbot nicht besteht. Von dieser Beweisaufnahme kann die belangte Behörde die in den Gegenschriften angeführte Bestimmung des § 165 BAO nicht entbinden. Kann doch nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens keine Rede davon sein, dass in der Frage der Vermietung des Hauses P-Gasse 3 die "Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen" nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen. a) Um im fortzusetzenden Verwaltungsverfahren einen Verfahrensmangel zu vermeiden, wird die belangte Behörde alle vom Beschwerdeführer angebotenen Beweise aufzunehmen haben, auch jene erst in den Verwaltungsgerichtshofbeschwerden vorgebrachten, da im Abgabenverfahren ein dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren vergleichbares Neuerungsverbot nicht besteht. Von dieser Beweisaufnahme kann die belangte Behörde die in den Gegenschriften angeführte Bestimmung des Paragraph 165, BAO nicht entbinden. Kann doch nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens keine Rede davon sein, dass in der Frage der Vermietung des Hauses P-Gasse 3 die "Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen" nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen.

b) Sollte sich im fortzusetzenden Verwaltungsverfahren eine ernsthafte Vermietungsabsicht im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980 erweisen, so bedürfte es einer eindeutigen Feststellung, dass Herstellungs- und nicht Erhaltungsaufwand vorliegt, wenn dem Erstbeschwerdeführer die begehrte "Zehntelabsetzung" gemäß § 21 Abs. 3 EStG 1967 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1972 unter dem Titel des

"Herstellungsaufwandes" versagt werden soll. Wenn tatsächlich Herstellungsaufwand vorliegen sollte, wofür nach den Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden vieles spricht, so wäre dieser nur verteilt auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der AfA absetzbar, und zwar neben der AfA für das Gebäude selbst. Die Auffassung der belangten Behörde, die AfA stünde vor Benützung (Vermietung) des Gebäudes nicht zu, kann der Gerichtshof im übrigen nicht teilen, denn bei Wohngebäuden (einschließlich dem Herstellungsaufwand auf sie) tritt in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund. b) Sollte sich im fortzusetzenden Verwaltungsverfahren eine ernsthafte Vermietungsabsicht im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980 erweisen, so bedürfte es einer eindeutigen Feststellung, dass Herstellungs- und nicht Erhaltungsaufwand vorliegt, wenn dem Erstbeschwerdeführer die begehrte "Zehntelabsetzung" gemäß Paragraph 21, Absatz 3, EStG 1967 bzw. Paragraph 28, Absatz 2, EStG 1972 unter dem Titel des "Herstellungsaufwandes" versagt werden soll. Wenn tatsächlich Herstellungsaufwand vorliegen sollte, wofür nach den Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden vieles spricht, so wäre dieser nur verteilt auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der AfA absetzbar, und zwar neben der AfA für das Gebäude selbst. Die Auffassung der belangten Behörde, die AfA stünde vor Benützung (Vermietung) des Gebäudes nicht zu, kann der Gerichtshof im übrigen nicht teilen, denn bei Wohngebäuden (einschließlich dem Herstellungsaufwand auf sie) tritt in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund.

Zusammenfassend lassen jedoch die angefochtenen Bescheide auch in diesem Punkt (3.) keine Rechtswidrigkeit erkennen.

Auf Grund der in Punkt 1.) aufgezeigten inhaltlichen Rechtswidrigkeit waren allerdings die angefochtenen Bescheide gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben. Auf Grund der in Punkt 1.) aufgezeigten inhaltlichen Rechtswidrigkeit waren allerdings die angefochtenen Bescheide gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 aufzuheben.

Die von den Beschwerdeführern beantragte Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte entfallen, da die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens im Sinne des § 39 Abs. 2 lit. f VwGG 1965 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 203/1982 erkennen ließen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Die von den Beschwerdeführern beantragte Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte entfallen, da die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens im Sinne des Paragraph 39, Absatz 2, Litera f, VwGG 1965 in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 203 aus 1982, erkennen ließen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 298/1984 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 298 aus 1984, und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, Bundesgesetzblatt Nr. 221.

Wien, am 27. November 1984

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1984:1983140046.X00

Im RIS seit

27.11.1984

Zuletzt aktualisiert am

23.10.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at