

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

03.05.1983

Geschäftszahl

82/14/0248

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Sperlich, über die Beschwerde des HG in V, vertreten durch Dr. Anton Gradischnig und Dr. Peter Gradischnig, Rechtsanwälte in Villach, Moritschstraße 7, gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat I, vom 12. Juli 1982, Zl. 221/1-II-1979, betreffend Einkommensteuer 1977 und 1978, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer errichtete durch Um- und Zubauten 1976/77 im Hause V., L-W-Straße 23, in dem er eine Dachdeckerei betreibt, fünf Appartements mit Nutzflächen von je 25 m² und erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen 1977 und 1978 die aus deren Vermietung erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb. Als ebensolche Einkünfte erklärte er in seiner Einkommensteuererklärung 1978 die von ihm selbst bis 1977 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielten Einkünfte für in der Sommersaison erfolgte Vermietung eines ihm gehörigen Gebäudes in St. A. an Gäste in Form einer "Frühstückspension". Dazu führte er aus, die Pension in St. A. werde "nach Erteilung einer Gewerbebelizenz durch die Kammer mit dem Appartementhaus V. als Gewerbebetrieb geführt".

Eine die Jahre 1976 bis 1978 erfassende Betriebsprüfung gelangte zu dem Ergebnis, die Einkünfte aus der Vermietung von Räumen im Hause St. A. als Zimmer mit Frühstück und von Appartements in V. an Dauermieter seien solche aus Vermietung und Verpachtung und nicht aus Gewerbebetrieb. Die Werbung erfolge für St. A. als "Seehaus" durch den Vermieter (Beschwerdeführer) selbst, für V. seien Bestandsverträge mit Interessenten durch ein Immobilienbüro abgeschlossen worden, auf Grund der für dort längerfristig abgeschlossenen Mietverträge sei es nicht möglich, eine kurzfristige Unterbringung von zu früh angereisten bzw. verspätet abreisenden Gästen in V. zu bewerkstelligen. Diese Merkmale sprächen für eine gesonderte Betrachtung der Nutzungsüberlassung, ein innerbetrieblicher Zusammenhang zwischen der Appartementvermietung in V. und der Zimmervermietung in St. A. sei zu verneinen. In V. würden bereits 43 % des Gebäudes von den Dauermietern in Anspruch genommen. Es liege keine Tätigkeit vor, die über reine Vermietung hinausgehe bzw. auf das Streben schließen lasse, einen über den reinen Nutzungsgewinn hinausgehenden Gewinn aus einer zusätzlich nachhaltigen Tätigkeit erzielen zu wollen. Nur der Erhaltung und Pflege der Objekte dienende Tätigkeiten, ohne damit Aufgaben für den einzelnen Mieter zu erledigen, machten die Vermietung nicht zu einer gewerblichen Tätigkeit.

Insbesondere auch gegen die Einkommensteuerbescheide 1977 und 1978, in denen das Finanzamt der Auffassung der Prüfung folgte, erhob der Beschwerdeführer Berufung, in der er im wesentlichen ausführte, die ihm erteilte Konzession vom 15. Februar 1960 zum Betrieb des Gast- und Schankgewerbes sei beschränkt auf die Verabreichung von Frühstück an die im Haus (St. A.) wohnenden Gäste in der Betriebsform eines Fremdenheimes vom 1. Mai bis 30. September jedes Jahres. Auf bereits bewilligte Umbaumaßnahmen habe der Beschwerdeführer verzichten müssen, weil die Auflage für die Maßnahmen (Fertigstellung der Ringkanalisation) nicht abzusehen gewesen wäre. Deshalb habe er das Lagergebäude in V., L-W-Straße, aufgestockt und darin Appartements in der Hoffnung eingerichtet, gehobene Ansprüche seiner Mieter dort zu befriedigen und auch

Gäste unterzubringen, die nicht unbedingt am See wohnen wollten. Mit Fertigstellung dieser Appartements habe der Umfang seines Beherbergungsbetriebes den der bloßen Zimmervermietung überschritten. Daher habe er 1977 die Einkünfte aus den Appartements als solche aus Gewerbebetrieb erklärt, eine Vermögensbilanz für die neuerrichteten Appartements erstellt und mit 1. Jänner 1978 die Fremdenpension in St. A. in dieses Unternehmen eingebracht; seit damals werde der Fremdenverkehrsbetrieb in diesem Umfang gemeinsam und einheitlich als Gewerbebetrieb geführt. In seiner Pension in St. A. vermiete er einfache Fremdenzimmer und verabreiche seinen Gästen das Frühstück. In V. habe er die Fremdenzimmer auch mit einer kleinen Küche ausgestattet, so daß die Mieter dort ihr Frühstück selbst bereiten könnten und auf die Zurverfügungstellung des Frühstücks verzichten hätten. Doch gebe es genug Betriebe, in denen "unter einem Dach" Zimmer mit Frühstück und Appartements angeboten würden. Unrichtig sei, daß die Bestandverträge über die Appartements in V. durch ein Immobilienbüro abgeschlossen würden. Allein 1978 habe der Beschwerdeführer diese Appartements an zehn verschiedene Mieter vermietet, nur mit einer Mieterin habe er ein Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit mit Kündigungsverzicht seinerseits für drei Jahre geschlossen. Zwei weitere Mietverträge über Appartements habe er über Vermittlung eines ihm bekannten Geschäftsführers einer Immobilienfirma auf unbestimmte Zeit mit einmonatiger Kündigungsfrist geschlossen, bei allen drei Mietverhältnissen könne "von einer Langfristigkeit keine Rede sein". Vom Beschwerdeführer würden die Beheizung der Appartements und die Belieferung mit Warmwasser zentral besorgt, auch verrichte er außer in den eigentlichen Schlaf- und Wohnräumen für seine Mieter das Aufräumen und Sauberhalten, Sorge für Müllabfuhr, zahle die gesamte Lichtrechnung, besorge die Weiterverrechnung der Stromkosten, übernehme sämtliche Postsendungen und verteile sie auf die Mieter; im Winter obliege ihm die Schneeräumung; er veranlasse Reparaturen in den Appartements, wie die Behebung von Verstopfungen in Abflußleitungen, das Ausmalen, Fenster- und Möbelreparaturen; außerdem erfolge die komplette Reinigung des Appartements anlässlich eines Mieterwechsels durch den Beschwerdeführer. Dies seien genug Tätigkeiten, die über die reine Vermögensverwaltung und -nutzung hinausgingen und auf das Streben schließen ließen, einen über den reinen Nutzungsgewinn hinausgehenden Gewinn aus einer zusätzlichen nachhaltigen Tätigkeit zu erzielen, weshalb er beantrage, die aus den strittigen Tätigkeiten erzielten Einkünfte jenen aus Gewerbebetrieb zuzuordnen und die von ihm beantragte "Absetzung der vorzeitigen Abschreibung 1977 in Höhe von S 419.229,- und eines Investitionsfreibetrages 1977 in Höhe von S 59.658,- und 1978 in Höhe von S 10.000,- anzuerkennen".

Der Betriebsprüfer führte in einer Stellungnahme zu dieser Berufung (vom 15. Oktober 1979) im wesentlichen aus, im Werbeprospekt der Stadt V. würden weder das Seehaus noch die Appartements des Beschwerdeführers 1978 bis 1979 angeboten, die Vermietung erfolge auf Grund von schriftlichen bzw. mündlichen Anfragen, die Appartements in V. seien auch noch durch eine Werbeagentur angeboten worden, außerdem seien zweimal Angebote in Form von Zeitungsinseraten erfolgt. Beheizung der Appartements in V. und Belieferung mit Warmwasser würden zentral sowohl für die Mieter des Appartements wie für die Teile des Hauptgebäudes besorgt, in denen sich die Dachdeckerei des Beschwerdeführers befinde bzw. die sich in seinem Privatvermögen befänden. Aufräumen und Sauberhalten beschränkten sich auf gemeinsam benützte Gänge, Vorräume und das Stiegenhaus, die Müllabfuhr besorgten die städtischen Verkehrsbetriebe. Bei der Verrechnung der Stromkosten obliege dem Beschwerdeführer wohl der Vorauserlag, doch würden neben dem laufenden Mietzins auch Stromkosten verrechnet, in den Abrechnungen der Kelag schienen als Abnehmer und Schuldner die jeweiligen Mieter auf. Übernahmehetätigkeiten des Beschwerdeführers in bezug auf Postsendungen träfen nur für Nachnahmesendungen und Pakete zu, für normale Briefsendungen oder zu hinterlassende Benachrichtigungen stünde für jeden Mieter ein eigener Postkasten zur Verfügung. Schneeräumung, Reparaturen und Reinigung bei Mieterwechsel seien Leistungen, die eine typische Erhaltungstätigkeit für das Mietobjekt darstellten. Für die Vermietung an Dauermieter spreche schließlich die Tatsache, daß diese polizeilich gemeldet seien.

In seiner ihm von der belangten Behörde ermöglichten schriftlichen Stellungnahme (vom 20. Dezember 1981) zu diesen Äußerungen verwies der Beschwerdeführer darauf, Werbeprospekte für das Seehaus in St. A. seien nicht vorhanden, weil dessen Vermietung in den Sommermonaten auch ohne entsprechende Werbung möglich sei. Die Appartements in V. sollten hingegen ganzjährig vermietet werden, es sei neben den Sommergästen ein anderer Interessentenkreis anzusprechen. Auch die kurzfristige Vermietung von Garconnieren könne im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erfolgen. Jedenfalls müßten beide Teilbetriebe als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden, die räumliche Trennung könne dem nicht hindernd entgegenstehen; mangelnde Werbemaßnahmen stünden einer Beurteilung der Einkünfte als solcher aus Gewerbebetrieb nicht entgegen. Die Darstellung der für die Mieter der Appartements vom Beschwerdeführer entfalteten Tätigkeiten durch den Prüfer sei richtig; nur seien die Reinigungsarbeiten bei Mieterwechsel keine typischen Erhaltungstätigkeiten für Mietobjekte. Schließlich müsse jeder Mieter, ob die Vermietung kurz- oder langfristig erfolge, polizeilich gemeldet sein.

Bei einer von der belangten Behörde veranlaßten ergänzenden Einvernahme als Partei durch das Finanzamt gab der Beschwerdeführer am 2. Juli 1982 die Einrichtungsgegenstände an, mit denen die Appartements von ihm den Mietern in Bestand gegeben würden. Bettwäsche werde von den Bestandnehmern selbst beigelegt, jedoch bei Bedarf den Gästen aus dem Bestand des Gästehauses St. A. überlassen. Geschirr und sonstiger Hausrat sei bisher von den Gästen eigeninitiativ angeschafft worden, könnte jedoch im Bedarfsfall auch aus Beständen in St. A. zur Verfügung gestellt werden.

Mit Berufungsentscheidung vom 12. Juli 1982 wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers ab und begründete dies im wesentlichen damit, zwischen der Betätigung des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der Appartementvermietung in V. und jener im Zusammenhang mit der Frühstückspension in St. A. sei ein innerer wirtschaftlicher Zusammenhang nicht erkennbar. Abgesehen von einer räumlichen Entfernung von mehreren Kilometern unterscheide sich die Art der Nutzung ganz wesentlich: Im Seehaus (4 Zimmer, 8 Fremdenbetten) nächtigten in der Sommersaison Sommergäste, denen von der Gattin des Beschwerdeführers das Frühstück verabreicht werde, während ihnen mit Ausnahme eines Kühlschranks keine Kücheneinrichtungen zur Verfügung stünden; der Mieterwechsel erfolge in kurzen Zeitabständen. Hingegen habe der Beschwerdeführer die fünf Garconnieren in V. mit einer eingerichteten Küche und - ein Appartement ausgenommen - je einer Doppelliege, jedoch ohne jeglichen Hausrat (Bettwäsche, Geschirr, etc.) mittelfristig (ganzjährig) vermietet. Im Jahre 1978 seien diese Appartements insgesamt von zehn Mietern bewohnt worden, die durchschnittliche Mietdauer habe 4,7 Monate betragen. Dies deute auf völlig unterschiedliche Mieterstruktur einerseits der Appartements, andererseits des Seehauses hin. Darüber hinaus sei weder eine personelle Verflechtung (die Gattin des Beschwerdeführers betreue lediglich die Frühstückspension) noch eine gemeinsame Werbung für das Seehaus in St. A. und die Appartements in V. erkennbar, woraus folge, daß die beiden Vermietungstätigkeiten des Beschwerdeführers jeweils für sich gesondert zu beurteilen gewesen seien. Die in St. A. erzielten Einkünfte habe der Beschwerdeführer stets als solche aus Vermietung und Verpachtung deklariert, kein Grund sei erkennbar, weshalb 1978 bei unveränderter Sachlage (der geplante Ausbau dieses Hauses sei noch nicht in Angriff genommen) von dieser Beurteilung abgegangen werden sollte.

Das Schwergewicht der Betätigung des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der Vermietung der fünf Appartements liege in der Überlassung der Nutzung von Wohnraum, nicht in besonderen für einen Gewerbebetrieb charakteristischen Leistungen. Die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang genannten Leistungen (zentrale Heizung und Warmwasserversorgung, Müllabfuhr, Schneefreihaltung, Behebung der Verstopfung von Leitungen) würden gewöhnlich auch Dauermietern gegenüber erbracht, diverse Reparaturen oder das Ausmalen von Räumen fielen offensichtlich nur in größeren Zeitabständen an. Daß gegenüber dem Elektrizitätsunternehmen die Mieter als Stromabnehmer aufscheinen, spreche für Dauermietverhältnisse. Die gelegentliche Entgegennahme von Postsendungen für die Mieter, das Bevorschussen von Stromrechnungen, Reinigungen bei Mieterwechsel und dadurch verursachte Verwaltungstätigkeit seien nur sporadisch erforderliche und überdies vom Beschwerdeführer ohne besondere Verpflichtung entfaltete Aktivitäten, die noch keine über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehende, als Gewerbebetrieb zu qualifizierende Tätigkeit begründen. Daß die Appartements eingerichtet seien, sei ohne Relevanz, weil bei langfristigen Vermietungen die Mitvermietung der Einrichtungsgegenstände ebensowenig außergewöhnlich sei, wie die Reinigung von Stiegenhaus und Gängen durch den Vermieter unter Überwälzung der (Betriebs-)Kosten auf die Mieter. Nach herrschender Verwaltungsübung werde die Vermietung von zehn Fremdenbetten im Rahmen einer Frühstückspension trotz der damit verbundenen täglichen Arbeitsbelastung und des durch häufigeren Mieterwechsels höheren Verwaltungsaufwandes noch der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" zugeordnet. Die hier vorliegende wesentlich längerfristige Vermietung von neun bis zehn Betten mit wesentlich geringerem Verwaltungsaufwand als Gewerbebetrieb zu qualifizieren, widerspräche dem Prinzip der gleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde und die dazu von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Mehrere im Eigentum eines Steuerpflichtigen stehende Betriebe bilden steuerrechtlich einen einheitlichen (Gewerbe-)Betrieb nur dann, wenn die verschiedenen Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und den Betriebsverhältnissen als Teiles **eines** (Gewerbe-)Betriebes anzusehen sind (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Oktober 1960, Zl. 56/58, Slg. N. F. Nr. 2289/F). Diese Voraussetzungen treffen in Ansehung der vom Beschwerdeführer in V. betriebenen Vermietung von Appartements und der in St. A. von ihm betriebenen Frühstückspension deshalb nicht zu, weil die räumliche Verbindung zwischen beiden Bereichen fehlt, der Beschwerdeführer für beide Bereiche gemeinsames Personal nicht beschäftigt und die von ihm in den beiden Bereichen mit den jeweiligen Mietern abgeschlossenen Verträge weder ihrer für den Durchschnitt beabsichtigten Dauer noch dem Gegenstand des vom Vermieter Angebotenen nach (Einrichtung, Bettwäsche, Geschirr, Frühstück) gleichartig sind. Im Hinblick auf die solcherart klar zutage tretende Art der Betriebsführung waren die Abgabenbehörden im Recht, die Prüfung der weiteren hier streitentscheidenden Frage, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung vorliegen, für die beiden Tätigkeitsbereiche "Frühstückspension in St. A." und "Appartementvermietung in V." je gesondert vorzunehmen.

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen Einkünften aus Vermietung (und Verpachtung) und Einkünften aus Gewerbebetrieb ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der abzugehen kein Anlaß besteht, darin zu erblicken, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht (Erkenntnisse vom 17. Jänner 1964, Zl. 1844/62, vom 18. Juni 1965, Zl. 470/65, vom 21. Mai 1969, Zl. 1506/68, vom 21. November 1972, Zl. 776/72, u. a.). Die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung

nicht zu einer gewerblichen (Erkenntnis vom 8. April 1970, Zl. 463/68), es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit hätte ein solches Ausmaß, daß sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint (Erkenntnis vom 7. November 1958, Zl. 842/56). Insgesamt müssen zur Vermietung besondere, damit nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (Erkenntnis vom 8. Oktober 1965, Zl. 1207/65). Gewerblichen Unternehmercharakter nämlich hat die Tätigkeit des Vermieters nur dann, wenn sie in erheblichem Umfang nicht nur laufende Verwaltungsarbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht (Erkenntnis vom 12. Februar 1960, Zl. 895/59, Slg. N. F. Nr. 2171/F).

Geht man von diesen von der Rechtsprechung erarbeiteten Grundsätzen, mit denen auch die Rechtslehre (Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 23 EStG 1972, TZ 17) übereinstimmt, einerseits und andererseits von der zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unbestrittenen Tatsache aus, daß der Umfang der Frühstückspension des Beschwerdeführers in St. A. in den Streitjahren mit vier Fremdenzimmern und darin befindlichen acht Fremdenbetten gegeben war, hat die belangte Behörde keine Rechte des Beschwerdeführers verletzt, wenn sie seine Einkünfte aus dieser Frühstückspension nicht als gewerbliche, sondern als solche aus Vermietung (und Verpachtung) qualifizierte. Die in der Begründung des angefochtenen Bescheides enthaltene Überlegung, diese Qualifikation habe der Beschwerdeführer selbst früher stets vorgenommen und es sei kein Grund erkennbar, weshalb 1978 bei unveränderter Sachlage hievon abgegangen werden sollte, reicht zwar für sich allein nicht aus, weil die Frage für jeden Besteuerungszeitraum selbständig zu entscheiden war und eine in früheren Jahren eingeschlagene Vorgangsweise - abgesehen von der hier nicht in Betracht kommenden, im Abgabenverfahren für Behörde wie für Partei bestehenden Bindung an den Grundsatz von Treu und Glauben - die Behörde weder des Rechtes noch der Verpflichtung enthebt, jede Sach- und Rechtsfrage für jeden Besteuerungszeitraum gesondert zu prüfen und zu lösen. Doch führt diese Prüfung im gegebenen Fall zu dem Ergebnis, zu dem die belangte Behörde gelangte. Die Vergabe von nur vier möblierten Fremdenzimmern an Gäste bloß während der wenigen Monate der Sommersaison, wobei außer dem bloßen Zur Verfügung stellen des Bestandgegenstandes als hier charakteristische und den Rahmen des Üblichen keineswegs überschreitende Nebenleistung nur das Frühstück geboten wird, verwirklicht nicht die oben erwähnten **besonderen** Umstände, unter denen die im Vermieten bestehende Tätigkeit als eine gewerbliche anerkannt werden könnte.

Umstände dieser Art und dieses Gewichtes bestehen auch nicht für die Tätigkeit, die der Beschwerdeführer in den Streitjahren als Vermieter der fünf teilweise möblierten und mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Appartements in V. entfaltete. Fast alle Verrichtungen, die er über die bloße Überlassung der Bestandgegenstände hinaus dort leistet, sind nichts als die charakteristisch anfallenden Arbeiten, die jedem Vermieter von Wohnungen obliegen, der sein Vermögen - d. h. hier das Haus, in dem sich die Bestandobjekte befinden - selbst verwaltet. Zentrale Versorgung der Räume mit Heizwärme und Warmwasser ist bei nach modernen Gesichtspunkten errichteten Wohnobjekten weithin üblich, ohne daß die damit für den Vermieter verursachten Aufgaben seiner Tätigkeit die Eigenschaft von "Vermietung" nähmen. Gleichfalls Aufgaben jedes sein Haus selbstverwaltenden Vermieters sind, für Müllabfuhr, Schneeräumung und Beseitigung von Leitungsgebrechen im Haus Sorge zu tragen und freigewordene Bestandobjekte in den von ihm selbst für Zwecke der nächsten Vermietung gewünschten Zustand zu versetzen. Gelegentliche Entgegennahme von Postsendungen für eben Abwesende ist eine - wie die belangte Behörde richtig hervorhebt, überdies ohne Rechtsverpflichtung geleistete - Form der Nachbarschaftshilfe, die Bevorschussung von Stromrechnungen (gleichfalls ohne Rechtsverpflichtung) ein Akt des Entgegenkommens. Weder das eine noch das andere tragen zur Lösung der hier entscheidenden Frage bei, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers über die durch die gegebene Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit hinausgeht oder nicht. Insgesamt sind vielmehr in Ansehung der Vermietung der Appartements in V. auch nach Überzeugung des Verwaltungsgerichtshofes Tatsachen, die zu einer Bejahung der eben bezeichneten Frage führen müßten, ebensowenig gegeben wie in Ansehung der Frühstückspension in St. A.

Damit aber mußte die Beschwerde als unbegründet abgewiesen werden (§ 42 Abs. 1 VwGG 1965).

Der Zuspruch von Aufwandsersatz an den Bund beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965.

Wien, am 3. Mai 1983