

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.10.1990

Geschäftszahl

90/14/0086

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 15. Februar 1990, Zl. 78-GA4BK-DVie/89, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1986 und 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen im Betrag von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin kaufte 1981 von einer AG (Hotelbetreiber) einen Liegenschaftsanteil verbunden mit Wohnungseigentum an einem revitalisierungsbedürftigen alten Großhotel und verpflichtete sich, die Wohnung an diese AG zu vermieten. Im Mietvertrag wurde ein Mietzins in Höhe der Annuitäten für das Bankdarlehen zur Bestreitung des Kaufpreises und der auf die Beschwerdeführerin entfallenden Baukosten sowie eine Vertragsdauer von 15 bis 20 Jahren vereinbart. Das Engagement der Beschwerdeführerin war eine ausgesprochene Risikoinvestition (vgl. Seite 2 des Berufungsvorlageantrages vom 12. Oktober 1989). Eine ertragbringende Vermietung der Wohnung war im wesentlichen vom wirtschaftlichen Erfolg des Hotelbetreibers abhängig, weshalb die Kündigungsmöglichkeit im Insolvenzfall des Mieters wirtschaftlich kaum Bedeutung besaß. Es handelte sich nicht um eine übliche Vermietung, sondern um eine Beteiligung am wirtschaftlichen Risiko des Hotelbetreibers (vgl. Seite 8 der Beschwerde). Dieser kam wegen Zahlungsschwierigkeiten den vereinbarten Leistungen vorerst nicht vollständig nach und meldete 1986 den Ausgleich an; 1988 wurde über sein Vermögen der Konkurs eröffnet. Die Werbungskostenüberschüsse der Beschwerdeführerin aus der erwähnten Vermietung betrugen unter Außerachtlassung erhöhter Abschreibung nach dem Denkmalschutzgesetz und bei Berücksichtigung der Normal-AfA 1982: S 32.402,--,

1983: S 49.366,--, 1984: S 7.169,--, 1985: S 12.387,--, 1986: S 49.552,--, 1987: S 59.299,--.

Das Finanzamt setzte gegenüber der Beschwerdeführerin für 1983 bis 1985 Umsatzsteuer fest und veranlagte die Beschwerdeführerin mit ihren negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zur Einkommensteuer. Für 1986 erließ das Finanzamt vorläufige Bescheide. Im endgültigen Bescheid für 1986 und in den Bescheiden für 1987 sprach das Finanzamt aus, daß Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde und eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht erfolge, weil bei der Vermietung nicht mehr von einer Einkunftsquelle gesprochen werden könne.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen diesen Bescheid als unbegründet ab.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht darauf verletzt, daß die erwähnte Vermietung in den Streitjahren steuerlich als Einkunftsquelle behandelt werde. Sie behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit bzw. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Liebhabereiverordnung, BGBl. 1990/322 (kundgemacht am 22. Juni 1990), ist im Beschwerdefall im Hinblick auf die Erlassung des angefochtenen Bescheides durch Zustellung am 8. März 1990 an die Beschwerdeführerin nicht präjudiziell (VfSlg 9906/1983 und 9911/1983). Eine Anwendung durch den Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdefall wäre nämlich offenkundig unrichtig und unvertretbar (denk unmöglich), weil für die nachprüfende Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof in Bescheidbeschwerdesachen nur die Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides maßgeblich ist, selbst wenn nachfolgende Änderungen der Rechtslage rückwirkend erfolgen sollten (VwSlg 1374 F/1956, VwSlg 6361 A/1964, Erkenntnis vom 3. Juli 1986, 86/08/0063). Eine gezielte gegenteilige Anordnung des Materiengesetzgebers wäre im übrigen verfassungswidrig (VfSlg 10402/1985). Der Verwaltungsgerichtshof hatte daher im Beschwerdefall die Liebhabereiverordnung, und zwar auch deren Art. II, nicht auf allfällige Bedenken gegen die Übereinstimmung mit der Verfassung oder dem einfachen Gesetz zu untersuchen.

Die Beschwerdeführerin irrt mit ihrer Behauptung, die belangte Behörde begründe ihre Entscheidung damit, durch die Eröffnung des Ausgleichsverfahrens über die AG sei aus der Einkunftsquelle der Beschwerdeführerin eine steuerliche Liebhaberei geworden. Alle an diese Behauptung geknüpften Schlußfolgerungen der Beschwerde gehen daher ins Leere. Die belangte Behörde sagt im angefochtenen Bescheid, die Insolvenzverfahren der AG zeigten die Abhängigkeit der Einkommensquelleneigenschaft der Vermietung vom Erfolg der AG (Risikobeteiligung), was die Beschwerdeführerin im übrigen in der Beschwerde selbst bestätigt (Seite 8 der Beschwerde), und spätestens die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der AG hätten gezeigt, daß die Möglichkeit einer Überschusserzielung für die Beschwerdeführerin endgültig auszuschließen sei. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid daher nicht festgestellt, daß die objektive Ertragsunfähigkeit der Vermietung durch die Insolvenz der AG eingetreten sei, sondern, daß die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung spätestens ab diesem Zeitpunkt auszuschließen sei, die objektive Ertragsunfähigkeit, die seit Anbeginn bestanden habe, also seit diesem Zeitpunkt feststehe.

Die Beschwerdeführerin selbst hat nun ihr Engagement als ausgesprochene Risikoinvestition bezeichnet (Berufungsvorlageantrag), woraus die belangte Behörde zu Recht den Schluß ziehen durfte, daß von Anbeginn Zweifel an der objektiven Ertragsfähigkeit der Vermietung angebracht waren. An der Berechtigung dieser Schlußfolgerung kann auch der in der Beschwerde genannte Umstand nichts ändern, daß Banken und öffentliche Stellen in sehr großem Umfang finanzielle Mittel für das Hotelprojekt zur Verfügung gestellt hatten, weil sich daraus nur ergibt, daß auch diese die mit ihrem Handeln verbundenen Risiken auf sich genommen haben.

Daß das Finanzamt bei der Veranlagung für die Jahre 1983 bis 1985 auf die Tatsache der Zweifelhaftheit der Einkunftsquelleneigenschaft nicht durch Anwendung der entsprechenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung Rücksicht genommen hat, ist für die Zulässigkeit richtiger Beurteilung der Besteuerung für die Streitjahre ohne Bedeutung, weil die Abgabenbehörde verpflichtet ist, jedes Abgabensjahr für sich rechtlich zu würdigen.

Die Beurteilung der Frage, ob steuerliche Liebhaberei vorliegt, macht die Beobachtung während eines Zeitraumes notwendig, der in der Rechtsprechung für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit fünf bis acht Jahren als ausreichend angesehen wurde (vgl. etwa das Erkenntnis vom 12. September 1989, 88/14/0137, ÖStZB 1990, 34). Innerhalb dieses Zeitraumes hat sich nun im Beschwerdefall eindeutig ergeben, daß die Bedenken gegen die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung, die von Anbeginn angebracht waren, zutreffen und die Aussicht, Überschüsse über die Werbungskosten aus der an den Erfolg der AG gebundenen Vermietung zu erzielen, nicht besteht.

Von einer abschnittsweisen Betrachtung innerhalb eines Zeitraumes gleicher Wirtschaftsführung kann daher keine Rede sein.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, nach einer gewissen Zeit werde sie in der Lage sein, eine Vermietung an einen neuen Hotelbetreiber vorzunehmen und damit die Erzielung von Einnahmenüberschüssen sicherzustellen, so bewegt sie sich damit nicht nur im Bereich von Vermutungen, sondern auch in dem vor dem Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 VwGG unzulässiger und unbeachtlicher Neuerungen. Abgesehen davon wäre die Bindung an einen anderen Hotelbetreiber im Hinblick auf die außer Streit stehende Verknüpfung der Vermietung mit der AG und deren Risiken eine Änderung der Wirtschaftsführung, die einen neuen Beobachtungszeitraum in Lauf setzen würde. Damit wäre sie aber für die Streitjahre schon deshalb bedeutungslos.

Da sich die Beschwerdeführerin mit ihrer Gestaltung der Vermietung den Erfolgsaussichten des Hotelbetreibers ausgeliefert hatte, ist für die Beurteilung objektiver Ertragsfähigkeit der Vermietung die Höhe des vereinbarten Mietzinses allein ohne Bedeutung, wenn von Anbeginn im Hinblick auf die große Risikogeneigtheit des Revitalisierungsprojektes die Möglichkeit der Erzielung ausreichender Einnahmen durch die AG, die die Zuhaltung des Mietvertrages erlaubt hätten, zweifelhaft war.

Es ist daher die Behauptung in der Beschwerde unrichtig, daß die Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin grundsätzlich gegeben gewesen sei und die Insolvenz des Mieters nicht zu den normalen wirtschaftlichen Verhältnissen der Vermietung zähle, war die Vermietung doch von Anbeginn an den Erfolg des besonders riskanten Revitalisierungsunternehmens und damit an den Erfolg der AG geknüpft. Es handelte sich, wie die Beschwerdeführerin selbst einräumt, nämlich nicht um eine übliche Vermietung, bei der der Vermieter

durch den außergewöhnlichen Fall der Insolvenz eines Mieters nur vorübergehend Einnahmenausfälle hinnehmen muß, weil er sobald wie möglich an einen neuen, zahlungskräftigen Mieter vermieten kann und wird. Wegen der hier vorgelegenen Verknüpfung des Mietvertrages mit dem Erfolg des Mieters hätte die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung daher nur angenommen werden dürfen, wenn sich im Beobachtungszeitraum ausreichende objektive Anhaltspunkte wenigstens für einen solchen wirtschaftlichen Erfolg der AG herausgestellt hätten, der auf Dauer zumindest die Zuhaltung des Mietvertrages sichergestellt hätte. Solche Anhaltspunkte liegen aber nicht vor und werden auch von der Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt. Die Unterstützung des Projektes durch Banken und öffentliche Stellen reichte - wie bereits oben ausgeführt - hiezu nicht aus.

Die Beschwerdeführerin macht der belangten Behörde zu Unrecht den Vorwurf, diese habe Ertragsfähigkeit der Gewinnerzielung gleichgesetzt. Der Beschwerdeführerin ist zwar darin beizupflichten, daß nicht der tatsächliche Ertrag für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ausschlaggebend ist, sondern die objektive Ertragsfähigkeit. Die während eines angemessenen Beobachtungszeitraumes festgestellte Ertragslosigkeit stellt jedoch ein äußerst wichtiges Indiz für die objektive Ertragsunfähigkeit der Vermietung dar; dies im Beschwerdefall umso mehr, als die Beschwerdeführerin die Ertragschancen ihrer Vermietung vom Erfolg des Unternehmens ihres Vertragspartners abhängig gemacht hatte, welcher seinerseits von vornherein ungewiß war. Da das Indiz für die Ertragsunfähigkeit keine Widerlegung fand, etwa dadurch, das Vorhaben der AG sei durch ungewöhnliche, nicht vorhergesehene Ereignisse gescheitert, durfte die belangte Behörde dem Indiz folgend objektive Ertragsunfähigkeit als erwiesen ansehen.

Der Beschwerdeführerin ist auch darin zu folgen, daß ein gewisses Risiko der Natur der Sache nach mit jeder wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden ist. Nur die sich aus solchen Risiken ergebende (vorübergehende) Beeinträchtigung der Ertragsfähigkeit würde jedoch die wirtschaftliche Tätigkeit nicht zur steuerlichen Liebhaberei machen; eine dauernde Beeinträchtigung hingegen würde bereits eine Änderung der Wirtschaftsführung und damit eine geänderte Betrachtung ab dieser Änderung erzwingen. Es würde nämlich dem typischen Bild wirtschaftlicher, auf Ertrag gerichteter Tätigkeit widersprechen, die Tätigkeit bei fehlenden Ertragschancen ohne Besserung der Wirtschaftsführung fortzusetzen. Der Verwaltungsgerichtshof kann jedoch nicht finden, daß die Revitalisierung eines alten Großhotels NUR mit Risiken verbunden sei, wie sie der Natur der Sache nach jede wirtschaftliche Tätigkeit begleiten. Die wirtschaftlichen Erfolgsaussichten eines derartigen Unternehmens sind nämlich an sich außergewöhnlich ungewiß. Die Insolvenz der AG war daher nur die Folge dieser von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewißheit der Erfolgsaussichten. Von der Beschwerdeführerin wurde nie dargestellt, daß die Bemühungen ihres Mieters, an die sie sich mit ihrem Vermietungserfolg "anhängen" wollte, nicht von vornherein aussichtslos waren. Der Beschwerdeführerin kann daher bei der Untersuchung der Frage der steuerlichen Liebhaberei ihrer Tätigkeit nicht zugute gehalten werden, mit ihrer Gestaltung der Wirtschaftsführung der Vermietung sei nur das mit jeder wirtschaftlichen Tätigkeit der Natur der Sache nach gegebene Risiko verbunden gewesen.

Da die belangte Behörde somit die objektive Ertragsfähigkeit verneinen durfte, kam es auf die subjektive Komponente, nämlich die Überschusserzielungsabsicht der Beschwerdeführerin, nicht mehr an. Die Verneinung der Einkunftsquelleneigenschaft durch die belangte Behörde war daher nicht rechtswidrig.

Da die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid in ihren Rechten nicht verletzt wird, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.