

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.07.1997

Geschäftszahl

96/14/0065

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des R in N, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 14. März 1996, Zl. 30.260-3/94, betreffend Einkommensteuer 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für die Jahre 1987 bis 1989 festgesetzt. Dabei wurde das vom Beschwerdeführer seit 1983 in N. betriebene Restaurant nicht als Einkunftsquelle behandelt.

In der Begründung dieses Bescheides führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe als Beteiligter an einer näher bezeichneten Kommanditgesellschaft in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Mit Pachtvertrag vom 4. Juni 1981 habe er ein Gasthaus in N. gepachtet, wobei der Vertrag auf 35 Jahre (vom 1. Juli 1981 bis 30. Juni 2016) abgeschlossen worden sei. Der in den Jahren 1981 bis 1983 erfolgte Umbau des Gasthofes sei zum Großteil mit Fremdkapital finanziert worden. Seit Dezember 1983 betreibe der Beschwerdeführer an diesem Standort das Restaurant R. Das Angebot umfasse neben der heimischen und der internationalen Küche auch lateinamerikanische Spezialitäten. Nach den beim Finanzamt vorhandenen Unterlagen habe der Beschwerdeführer bis zum Jahr 1993 nur Verluste erzielt. Eine Aufstellung der Umsatz- und Ertragssituation ergebe folgendes Bild:

	"Umsatz	Zinsen	AfA Einbauten in fremde Gebäude
1981	nicht	eruiierbar	nicht
1982	581.165,38	nicht eruiierbar	44.037,00
1983	669.423,27	nicht eruiierbar	157.982,00
1984	2.831.762,77	375.121,91	261.599,00
1985	2.338.991,15	386.017,79	261.599,00
1986	1.842.683,43	338.921,82	261.599,00
1987	1.753.893,35	334.395,71	261.599,00
1988	1.678.041,98	337.779,27	261.599,00
1989	1.599.374,34	404.943,31	221.193,00
1990	1.858.066,51	419.012,71	221.193,00
1991	1.532.705,28	444.908,79	221.188,00
1992	1.535.425,48	416.714,67	227.468,47
1993	1.514.808,24	401.647,55	219.938,00
	19.696.431,18	3.899.463,53	2.620.994,40

	IFB	Verlust
1981	322.662,00	erueierbar
1982	435.225,00	1.086.096,00
1983	422.449,00	1.671.319,00
1984	10.503,00	1.339.262,00
1985	1.985,00	1.016.648,00
1986		1.076.464,00
1987		855.652,00
1988		933.607,00
1989		854.878,00
1990		660.404,00
1991		561.746,00
1992		456.612,00
1993		366.935,00
	1.192.824,00	10.879.623,00"

Anlässlich einer am 3. Juli 1991 abgeschlossenen, die Veranlagungsjahre 1986 bis 1989 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung sei der Prüfer zum Ergebnis gelangt, der Restaurantbetrieb des Beschwerdeführers stelle keine Einkunftsquelle dar. Im Bericht vom 2. September 1991 habe der Prüfer darauf hingewiesen, daß für die anfangs erforderlichen Um- und Ausbaurbeiten am gepachteten Gebäude sowie für die Anschaffung von Einrichtungs- und Ausstattungsgegenständen Fremdmittel in der Höhe von S 4,8 Mio. aufgenommen worden seien. Die unbefriedigende Umsatzentwicklung habe zu fortlaufenden gravierenden Verlusten an der Millionengrenze seit Beginn der Tätigkeit geführt. Es seien keine Maßnahmen substantieller Art gesetzt worden, die zu einer Verbesserung der Ertragslage geführt hätten. Bei objektiver Betrachtung der Ertragssituation liege keine Einkunftsquelle vor.

Das Finanzamt sei den Feststellungen des Prüfers gefolgt und habe den Restaurantbetrieb des Beschwerdeführers nicht als Einkunftsquelle behandelt. In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1989 habe der Beschwerdeführer zunächst begehrt, die Zinsenzahlungen für die Kredite als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Nach Vorhalt, daß mit Aufhebung des Abschnittes I Art. II der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991 diese Verordnung auf Veranlagungsjahre vor 1990 nicht mehr anwendbar sei und nach Art und Ausmaß der Verluste der Betrieb des Restaurants von Beginn an nicht als Einkunftsquelle behandelt werden könne, habe sich der Beschwerdeführer gegen diese Auffassung ausgesprochen und die Anerkennung der Verluste aus dem Betrieb des Restaurants begehrt.

Der Beschwerdeführer habe innerhalb eines Zeitraumes von 12 Jahren erhebliche Verluste erwirtschaftet. Im Zeitraum von 1982 bis 1993 ergebe sich ein Gesamtverlust von

S 10.879.623,--. Selbst nach Ausscheiden der geltend gemachten Investitionsfreibeträge in den Jahren 1981 bis 1985 betrage der Gesamtverlust noch S 9.686.799,--. Den Berufungseinwendungen betreffend die unerwartet hohen Baukosten und die dadurch bedingte hohe Fremdmittelbelastung sei entgegenzuhalten, daß die Betätigung in der Form, wie sie tatsächlich gestaltet und finanziert worden sei, zu beurteilen sei. Der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Deckeneinsturz sowie der Bau einer Stützmauer seien dem üblichen unternehmerischen Risiko zuzuordnen, zumal sich das Bestandsobjekt zum Zeitpunkt des Umbaus (Bausubstanz aus den Jahren 1937 bzw. 1959) in einem schlechten baulichen Zustand befunden habe. Festzuhalten sei, daß die Stützmauer im Jahr 1981 ohne Baugenehmigung errichtet worden sei und zudem von den Gesamtbaukosten (S 4.955.096,--) nur S 617.826,-- auf die Errichtung des Parkplatzes sowie der Stützmauer entfallen seien. Dem in der mündlichen Verhandlung vom 14. Dezember 1995 erhobenen Einwand, die unerwartet hohen Baukosten seien auf Auflagen und die Einstellung des Baus während eines Jahres auf Grund von Einsprüchen zurückzuführen, sei zu erwidern, daß der Beschwerdeführer dafür Sorge zu tragen gehabt habe, daß sein Bauvorhaben entsprechend den der Baubewilligung zugrundeliegenden Plänen ausgeführt werde. Allfällige Bauverzögerungen, deren Ursache in einer von den Plänen und der Baubewilligung abweichenden Bauführung lägen, habe der Beschwerdeführer in Kauf genommen.

Das in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen, im Jahr 1994 sei mit einem ausgeglichenen Ergebnis und ab dem Jahr 1995 mit Gewinnen von S 300.000,-- bis S 400.000,-- zu rechnen, sei nicht durch Beweise untermauert. Selbst wenn man aber von der Richtigkeit dieser Behauptung ausgehe, wären ab 1994 noch ca. 32 Jahre (bei Gewinnen von S 300.000,--) bzw. 24 Jahre (bei Gewinnen von S 400.000,--) erforderlich, um die Verluste der ersten 12 Jahre auszugleichen. Bei dieser Sachlage sei daher davon auszugehen, daß der Betrieb des Restaurants in den Streitjahren nicht geeignet gewesen sei, positive Ergebnisse zu erzielen, und daher keine Einkunftsquelle darstelle. Gehe man vom erklärten Umsatz des Jahres 1994 (S 1.160.291,18) und den Aufwendungen laut Gewinn- und Verlustrechnung dieses Jahres (S 1.212.729,79) aus, könne ab dem Jahr

1995 realistischerweise nicht mit Gewinnen von S 300.000,- bzw. S 400.000,- gerechnet werden. Auch für 1994 habe der Beschwerdeführer wiederum einen Verlust (S 19.399,60) erklärt.

Zutreffend sei, daß in den Streitjahren Privateinlagen in der Höhe von mehr als S 3 Mio. getätigt worden seien, doch sei es dadurch weder zu einem merklichen Absinken der Fremdmittel noch zu einer Verbesserung der Ertragslage gekommen. Die Bankverbindlichkeiten hätten in den Streitjahren stets mehr als S 4 Mio. betragen. Eine Absenkung des Schuldenstandes auf S 2,5 Mio. bzw. S 1,1 Mio. sei erst den Jahren 1993 bzw. 1994 erfolgt.

Den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, wonach der Schuldenstand nur mehr ca. S 700.000,- bis S 800.000,- betrage, sei zu erwidern, daß ein weitgehender Wegfall von Fremdmitteln eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstelle. Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit in den Streitjahren sei eine solche Änderung nicht zu berücksichtigen. Außerdem sei anzumerken, daß in allen Streitjahren der Wareneinsatz, die Personalkosten und der sonstige Aufwand den jeweiligen Umsatz überstiegen habe.

Die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung mit Eingabe vom 25. April 1991 vorgebrachten Gründe für die Verluste (ungünstige Lage des Restaurants, Gästestruktur in N., Verhalten der einheimischen Bevölkerung, Ausstattung der Zimmer, geringe Akzeptanz von Ergänzungen des Küchenangebots, immer wieder auftretende Krankheit des Beschwerdeführers und oft monatelanger Ausfall der mitarbeitenden Ehefrau) bestätigten die Auffassung der belangten Behörde, daß der Betrieb des Restaurants in den Streitjahren keine Einkunftsquelle gewesen sei. Auch der Hinweis auf die Krankheit des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau könne das Berufungsbegehren nicht stützen, zumal er selbst einräume, daß die Verluste vor allem auf die hohen Fremdmittelbelastungen und die AfA zurückzuführen seien. Daß die gesundheitlichen Probleme des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau eine wesentliche Ursache für die über 12 Jahre andauernden gravierenden Verluste gewesen seien, sei nicht behauptet worden. Es sei auch nicht dargetan worden, daß bei Arbeitsfähigkeit des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau Gewinnerzielungsmöglichkeit bestanden hätte. Die Umsätze seien zudem seit 1986 ziemlich gleich geblieben. Daß die Personalkosten in den Berufungsjahren auf Grund gesundheitlicher Probleme des Beschwerdeführers oder seiner Ehefrau merklich angestiegen wären, sei den vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen nicht zu entnehmen. Der Personalaufwand sei in den Jahren 1986 bis 1991 annähernd konstant geblieben. Erst in den folgenden Jahren sei er stark reduziert worden. Selbst wenn die Behauptung zutrefte, daß diese Reduktion darauf zurückzuführen sei, daß überwiegend eigene Familienmitglieder im Betrieb arbeiten, und wenn man unterstelle, daß nunmehr neben dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau auch weitere Familienmitglieder nahezu unentgeltlich arbeiten, sei für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, weil darin eine Änderung der Bewirtschaftungsart läge, die allenfalls geeignet sei, aus der bisher ertragslosen Tätigkeit eine ertragreiche zu machen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag auf kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes oder wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der angefochtene Bescheid erging nach der (am 21. Februar 1992 durch das BGBl. Nr. 106/1992 erfolgten) Kundmachung der Aufhebung von Abschnitt I Art. II der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91 u.a. Infolge Aufhebung der in dieser Vorschrift enthaltenen Rückwirkungsanordnung sind für den Anwendungsbereich dieser Verordnung die allgemeinen Grundsätze maßgebend. Nach diesen richtet sich die materiell-rechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, sofern nicht anderes bestimmt ist, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieser Sachverhalte geltenden Recht. Auf die Veranlagung des Beschwerdeführers für die Streitjahre (1987 bis 1989) war demnach die Liebhabereiverordnung 1990 nicht anzuwenden. Wie die belangte Behörde unter Hinweis auf die hg. Rechtsprechung zutreffend ausgeführt hat, ist eine Tätigkeit nur dann als Einkunftsquelle anzusehen und mit ihren Ergebnissen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen, wenn sie nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung spätestens nach einem angemessenen Zeitraum nach Ablauf der Vorbereitungsphase Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erbringt und zudem innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis erwarten läßt (siehe dazu auch das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171).

Im Hinblick auf die unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde über die vom Beschwerdeführer seit Beginn des Restaurantbetriebes erwirtschafteten hohen Verluste ist die Auffassung der belangten Behörde, beim gegenständlichen Restaurantbetrieb handle es sich um keine Einkunftsquelle, nicht als rechtswidrig zu erkennen. Auch innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes konnte kein positives Gesamtergebnis erwartet werden. Denn selbst unter Zugrundelegung der in der mündlichen Verhandlung aufgestellten - nicht konkret begründeten - Behauptungen betreffend in Zukunft zu erwartende Gewinne, würde sich ein positives Gesamtergebnis erst nach mehreren Jahrzehnten einstellen, sodaß von einem überschaubaren Zeitraum im oben genannten Sinn nicht mehr die Rede sein kann.

Soweit der Beschwerdeführer der belangten Behörde vorwirft, sie habe die unerwartet hohen Baukosten und die dadurch bedingten hohen Fremdmittelbelastungen sowie die gesundheitlichen Probleme des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau nicht ausreichend gewürdigt, ist er auf die Begründung des angefochtenen Bescheides zu verweisen, in dem sich die belangte Behörde mit seinem diesbezüglichen Vorbringen auseinandergesetzt hat. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren und auch in der Beschwerde kein konkretes Vorbringen erstattet, daß bloß vorübergehende außerordentliche Verhältnisse das Bild während bestimmter Zeiten in dem zur Verfügung stehenden Beobachtungszeitraum verzerrt hätten und deshalb ein längerer Zeitraum als Beobachtungszeitraum heranzuziehen wäre (vgl. dazu Zorn, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989, 261 ff, insbesondere 266 f, und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Daß die tatsächlichen Baukosten höher waren als ursprünglich angenommen, stellt keine "anormalen" Verhältnisse dar, die eine ertragsfähige Tätigkeit für eine bestimmte Zeit ertragslos machen. Daß durch unvorhergesehene Baumaßnahmen der Betrieb des Restaurants vorübergehend stillgelegt oder beeinträchtigt worden wäre, ist dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht zu entnehmen. Auch die seit 1986 im wesentlichen konstanten Umsätze lassen nicht auf Derartiges schließen. Eine vorübergehende Unterbrechung oder Beeinträchtigung des Betriebes würde zudem nicht die Ausdehnung des Beobachtungszeitraumes auf zwölf und mehr Jahre rechtfertigen. Soweit der Beschwerdeführer von "unerwarteten Behördenauflagen" spricht, ist seinem Vorbringen nicht zu entnehmen, was er damit konkret meint. Sollte er damit auf die im Bescheid des Bürgermeisters der Gemeinde N. vom 5. März 1982 festgestellte Abweichung der Bauausführung von den genehmigten Bauplänen und die deshalb erfolgte Untersagung der Fortsetzung der Bauarbeiten Bezug nehmen, ist ihm zu erwidern, daß es sich bei dieser Maßnahme nicht um "unerwartete Behördenauflagen" sondern um die Folge der konsenswidrigen Bauausführung gehandelt hat.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend seine gesundheitlichen Probleme und die seiner Ehefrau ist entgegenzuhalten, daß er weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde konkret dargelegt hat, in welchem Zeitraum Krankheiten, die vorübergehend anormale Verhältnisse im oben genannten Sinn geschaffen hätten, vorgelegen seien. Ein über viele Jahre gleichbleibend schlechter Gesundheitszustand des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau führt nicht zu einer Verlängerung des Beobachtungszeitraumes infolge vorübergehenden Vorliegens anormaler Verhältnisse, sondern gehört zu jenen tatsächlichen Verhältnissen der Bewirtschaftung, die der Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, zugrunde zu legen sind.

Erfolgreiche Versuche des Beschwerdeführers, durch Änderung des Leistungsangebotes die Ertragslage zu verbessern, sind für die Beurteilung, ob das von ihm betriebene Restaurant in den Streitjahren eine Einkunftsquelle dargestellt hat, unerheblich. Dasselbe gilt für die erst in den Jahren 1993 und 1994 vorgenommene wesentliche Absenkung des Schuldenstandes von ständig über S 4 Mio. auf S 2,5 Mio. bzw. S 1,1 Mio. Selbst wenn dadurch die bisher ertragslose Tätigkeit zu einer Einkunftsquelle geworden wäre, wäre für den Beschwerdeführer nichts gewonnen, weil es sich bei der wesentlichen Änderung der Finanzierung durch Tilgung von Fremdkapital aus nicht im Betrieb erwirtschafteten Mitteln um eine Änderung der Bewirtschaftungsart gehandelt hätte (siehe auch dazu Zorn, a. a.O., 266, und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Der Beschwerdeführer vertritt schließlich die Auffassung, Einkunftsquellen, die die gleiche Einkunftsart und die gleiche Branche betreffen, seien als Gesamtheit zu betrachten, und verweist in diesem Zusammenhang darauf, daß er in den Streitjahren als Mitunternehmer einer Kommanditgesellschaft Gewinnzuweisungen erhalten habe, welche die Verluste aus dem Betrieb seines Restaurants überstiegen hätten.

Diesen Ausführungen kann nicht gefolgt werden. Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers ist nämlich jede Einkunftsquelle - insbesondere auch im Hinblick auf Liebhaberei - getrennt zu prüfen (siehe Doralt, EStG2, § 2 Tz. 101, mwN). Dies gilt auch dann, wenn verschiedene Einkunftsquellen aus demselben Wirtschaftszweig zu Einkünften innerhalb derselben Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 7 EStG führen würden.

Aus den dargelegten Erwägungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.