jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2001/1/31 95/13/0032

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.01.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §28;
KStG 1966 §7 Abs1;
KStG 1966 §8 Abs1;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):95/13/0033

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerden der O S.A. in L, vertreten durch Kindel & Kindel, Rechtsanwälte in Wien I, Lugeck 7, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland je vom 14. Dezember 1994, Zlen. 1) 6/2 - 2307/88-05 (Berufungssenat IV) (95/13/0032) und 2) 6/2 - 2307/88-05 (95/13/0033), betreffend 1) Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1986 (95/13/0032) und

2) Rückzahlung der Investitionsprämien für die Quartale I-IV je der Kalenderjahre 1984, 1985 und 1986 (95/13/0033), zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang ihrer Anfechtung - somit unter Ausnahme des Abspruches über die ersatzlose Behebung der erstinstanzlichen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1984 bis 1986 im z u 95/13/0032 angefochtenen Bescheid - wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von insgesamt S 26.020,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in Luxemburg. Nachdem sie im Jahr 1983 das X.-Hotel erworben hatte, übertrug sie den Betrieb dieses Hotels mit Wirkung vom 1. Jänner 1984 im Pachtwege an die X.-Betriebsgesellschaft m.b.H. (im Folgenden kurz: Betriebsgesellschaft), welche nach den Feststellungen der angefochtenen Bescheide die Tochtergesellschaft einer weiteren luxemburgischen Gesellschaft ist, die ihren Sitz am gleichen luxemburgischen Standort wie die Beschwerdeführerin hat.

Im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin in Österreich gelangte der Prüfer zur Auffassung, die Verpachtungstätigkeit der Beschwerdeführerin sei als Liebhaberei zu beurteilen. Lägen doch im Prüfungszeitraum Verluste von über S 5,000.000,-- für das Jahr 1984, von über S 7,000.000,-- für das Jahr 1985 und von über S 4,000.000,-- für das Jahr 1986 vor. Zwischen den aus der Verpachtung des Hotelbetriebes resultierenden jährlichen Pachteinnahmen von S 1,350.000,-- für das Jahr 1984 und von je S 1,800.000,-- für die Jahre 1985 und 1986 einerseits und den jährlich wiederkehrenden zwangsläufigen Ausgaben (S 4,403.886,-- Zinsaufwand und S 1,634.296,-- Normalabschreibung im Jahre 1984, S 4,463.167,-- Zinsaufwand und S 1,709.598,-- Normalabschreibung im Jahre 1985 sowie S 4,150.342,-- Zinsaufwand und S 1,726.893,-- Normalabschreibung im Jahre 1986) andererseits bestehe ein derart gravierendes Missverhältnis, dass von einer ertragsorientierten Tätigkeit nicht mehr gesprochen werden könne. Tatsächlich handle es sich bei dem an die Betriebsgesellschaft verpachteten Hotelbetrieb um ein so genanntes "Flucht-Domizil" arabischer Eigentümer. Eine Gewinnerzielungsabsicht sei daher von vornherein nicht gegeben gewesen, weil für den Kauf und die Adaptierung des Objektes Kredite in Höhe von ca. S 60,000.000,-- mit einer Laufzeit bis 1998 aufgenommen worden seien. Schon allein der Zinsendienst übersteige bei weitem die erzielbaren Pachterlöse. Auch eine Erhöhung des Pachtschillings sei nicht anzunehmen, weil dadurch der Pächter auch in der Zukunft den Hotelbetrieb nicht einigermaßen kostendeckend würde führen können. Habe doch die Betriebsgesellschaft Verluste in Höhe von S 3,300.000,-- im Jahr 1984, von S 3,100.000,-- im Jahr 1985 und von S 3,600.000,-- im Jahr 1986 erwirtschaftet. Von Seiten der "Eigentümer" seien in den Jahren 1983 bis 1986 Einlagen in Höhe von insgesamt über S 30,000.000,-- getätigt worden, die zur Abdeckung der Verluste sowohl der Beschwerdeführerin als auch der Betriebsgesellschaft verwendet worden seien. Hieraus resultiere die Beurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972. Die Beschwerdeführerin schulde Umsatzsteuer nur nach Maßgabe der Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1972, während sie zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt sei. Die bereits auf dem Abgabenkonto gutgeschriebenen Investitionsprämien für die Jahre 1984 bis 1986 seien rückzufordern, weshalb durch den Prüfer als Passivpost eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt eingestellt werde. Im Prüfungsbericht nahm der Prüfer für die Jahre 1983 bis 1986 auch eine Gewinnermittlung unter Ansatz geänderter Verlustbeträge vor.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1984 und 1985 entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1984 bis 1986, endgültige Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1984 und 1985 sowie vorläufige Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1986. Desgleichen erließ das Finanzamt Bescheide, mit welchen sie die Beschwerdeführerin zur Rückzahlung der in den betroffenen Jahren geltend gemachten Investitionsprämien mit der Begründung verhielt, dass ihre Betriebsstätte die Eigenschaft einer gewerblichen oder industriellen Produktionsstätte verloren habe.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin zunächst dagegen, dass das Finanzamt das Vorliegen von Liebhaberei nach einem Beobachtungszeitraum von nur drei Jahren bejaht habe, welcher jedenfalls zu kurz sei. Des Weiteren wurde vorgebracht, dass das Vorliegen einer Betriebsstätte der Beschwerdeführerin im Sinne des DBA-Luxemburg es rechtlich nicht erlaube, der Beschwerdeführerin in Anwendung der Bestimmung des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 die Unternehmereigenschaft abzusprechen. Da das Unternehmen mangels Sitz im Inland seine inländischen Verluste ohnehin nicht mit anderen Einkünften werde ausgleichen können, sei die Liebhabereibeurteilung auch aus diesem Grunde "müßig". Mit der Erlassung neuer Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre habe das Finanzamt im Übrigen indirekt anerkannt, dass Liebhaberei nicht vorliege, weil ansonsten Bescheide über das Unterbleiben einer Veranlagung hätten erlassen werden müssen.

Der Prüfer widersprach dem Berufungsvorbringen mit dem Hinweis darauf, dass der Pachtvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Betriebsgesellschaft auf unbestimmte Zeit mündlich abgeschlossen worden sei, was von vornherein eine Liebhabereibeurteilung ermöglicht habe. Auf der Basis dieses Vertrages seien nämlich Überschüsse auf lange Zeit nicht möglich. Die Gewinnberechnung im Prüfungsbericht sei lediglich aus Demonstrationsgründen für

die fortlaufende Verlustentwicklung erfolgt. Im Zuge der bescheidmäßigen Erledigung der Berufungen wären die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für 1984 bis 1986 aufzuheben und durch Bescheide über das Unterbleiben einer Veranlagung zu ersetzen.

In einer Äußerung zur Stellungnahme des Prüfers wiederholte die Beschwerdeführerin das Vorbringen über eine Unanwendbarkeit der Bestimmung des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 im Grunde der Bestimmungen des DBA-Luxemburg und verwies erneut darauf, dass nach drei Jahren die Ertragssituation noch nicht endgültig beurteilt werden könne. Der ausgewiesene Verlust sei in erster Linie auf den hohen Zinsenaufwand zurückzuführen. Würde die Geschäftsleitung beschließen, den Pachtertrag einerseits zu erhöhen und andererseits durch Kapitaleinschüsse die Kredite abzudecken, dann wäre bereits eine Gewinnsituation gegeben. Vom Prüfer seien Berechnungen über die zukünftige Ertragsmöglichkeit weder selbst durchgeführt, noch angefordert worden. Es könnten "durch die Vertragsfreiheit" jederzeit Maßnahmen getroffen werden, welche die Ertragssituation entscheidend veränderten. Aus diesem Grunde halte der Verwaltungsgerichtshof auch an einem Beobachtungszeitraum von sieben bis acht Jahren fest.

In einem weiteren Schriftsatz vom 28. Oktober 1991 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Berufungsvorbringen dahin, dass auch die Einschätzung des Prüfers unrichtig sei, nach welcher eine Erhöhung des Pachtschillings nicht angenommen werden könne, weil dadurch der Pächter den Hotelbetrieb auch in der Zukunft nicht einigermaßen kostendeckend würde führen können. Die Beschwerdeführerin habe das Hotel im Jahr 1983 käuflich erworben. Da zunächst nicht klar gewesen sei, ob für diesen Erwerb eine Zustimmung der Grundverkehrskommission erteilt werden würde, habe die Beschwerdeführerin das Hotel zunächst selbst geführt und es erst nach bescheidmäßiger Erledigung durch die Grundverkehrskommission verpachtet. Der Pächter, die Betriebsgesellschaft, habe nun alle Anstrengungen unternommen, um den damals darnieder liegenden Betrieb wieder auf die Beine zu stellen, zu welchem Zweck es auch notwendig gewesen sei, den Betrieb im Jahre 1985 wegen Renovierungsarbeiten für einige Monate zu schließen. Dies alles habe natürlich die Umsatz- und Ertragssituation der Gesellschaft beeinträchtigt, weshalb aus diesem Grund auch ursprünglich ein Fixpreis von S 1,800.000,-- Pachtzins jährlich vereinbart gewesen sei, um der Betriebsgesellschaft die Möglichkeit einzuräumen, das Unternehmen entsprechend wirtschaftlich zu führen. Auf Grund der eingeleiteten Sanierungsmaßnahmen habe sich das Betriebsergebnis der Betreibergesellschaft für die einzelnen Jahre wesentlich verbessert. Dieses Betriebsergebnis belaufe sich - jeweils vor Bezahlung des Pachtzinses - im Jahre 1987 auf einen Verlust von S 374.000,--, im Jahre 1988 auf einen Verlust von S 944.000,--, im Jahre 1989 auf einen Gewinn von S 972.000,--, im Jahre 1990 auf einen Gewinn von S 2,571.000,--; für das Jahr 1991 würde ein Gewinn von S 4,600.000,-- erwartet, die Planziffer für das Jahr 1992 bestehe in einem Gewinn von S 6,400.000,--. Die Anfangsschwierigkeiten der Betriebsgesellschaft seien nach den Sanierungsmaßnahmen offensichtlich überwunden, weil signifikante Erträge schon ab dem Jahr 1990 zu ersehen seien, die in der Zukunft entsprechend gesteigert werden würden. Zwischenzeitlich sei auch der Pachtvertrag zwischen den beiden Gesellschaften dahin abgeändert worden, dass die Pacht für 1988 mit S 3,800.000,-- und für 1989 mit S 4,500.000,-- in Rechnung gestellt werde. Ab dem Jahr 1993 erfolge nur noch eine inflationsbedingte Erhöhung des Pachtschillings. Selbst durch die Anhebung des Pachtschillings werde die Betriebsgesellschaft in der Folge positive Ergebnisse erwirtschaften, was auch für die Beschwerdeführerin gelte. Bei dieser werde sich in der Zukunft zusätzlich ertragserhöhend auswirken, dass in der Vergangenheit entsprechende Gesellschafterzuschüsse erfolgt seien, um die Liquidität der Gesellschaft (Zinsenzahlung und Schuldentilgung) zu finanzieren. Daraus ergäben sich weitere positive Ertragsaussichten, weil nicht nur die Pachteinnahmen erhöht worden seien, sondern gleichzeitig in der Zukunft auch mit geringeren Zinszahlungen zu rechnen sei. Die Kostensituation der Beschwerdeführerin für die Jahre 1987 bis 1992 stelle sich wie folgt dar (in Millionen S):

Jahr

1987

1988

1989

1990

1991

1992

Abschreibung

1,729

1,725

1,708

1,706

1,700

1,700

Zinsen

3,834

3,242

3,108

3,043

2,623

2,330

sonstige

Aufwendungen

0,709

0,108

0,138

0,179

0,180

0,150

_____

_____

_____

_____

_____

_____

_____

total

6,272

5,075

4,954

4,928

4,503

4,180

Aus dieser Kostenaufstellung sei zu ersehen, dass die Abschreibungskosten unverändert seien, die Zinsbelastung linear falle und die sonstigen Kosten erheblich reduziert worden seien. Stelle man die Gesamtkosten des Jahres 1992 von rund S 4,180.000,--

den erwarteten Pachteinnahmen von S 4,500.000,-- gegenüber, so sei bereits ab dem Jahr 1992 mit einem positiven

Ergebnis zu rechnen, welches sich in den Folgejahren entsprechend erhöhen werde. Dass der Prüfer zu einer Liebhabereibeurteilung gelangt sei, habe seinen Grund offensichtlich darin, dass er sich mit der zukünftigen Ertragsentwicklung nicht auseinander gesetzt habe.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 1993 wurde für die Beschwerdeführerin eine Ertragsprognose für den Zeitraum 1993 bis 2003 vorgelegt, welche durchwegs positive Betriebsergebnisse für diese Jahre ausweist, die von S 1,029.000,-- für das Jahr 1993 bis S 4,484.000,-- für das Jahr 2003 ansteigen. Ausgeführt wurde dazu, dass die "Mieteinnahmen" ab 1993 S 4,500.000,-- betrügen, wobei eine Anpassung des Zinses bei einer Indexsteigerung von mehr als 10 % erfolgen würde. Die AfA nehme bis zum Jahr 2000 ab und werde ab dann für weitere 20 Jahre konstant auf einem Niveau von S 1,376.000,-- liegen. Die Zinsen würden bis 1998 sinken; von 1999 an würden keine Zinsen anfallen. Die sonstigen Aufwendungen würden von 1993 bis 2003 von S 100.000,-- bis S 140.000,-- pro Jahr steigen.

Mit dem zu 95/13/0032 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin betreffend Umsatzsteuer 1984 bis 1986 als unbegründet ab und hob die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die nämlichen Jahre "ersatzlos" auf. In der Begründung dieses Bescheides stellte die belangte Behörde fest, dass aktivierungspflichtige Anschaffungen und Investitionen für das Hotel die Beschwerdeführerin trage, während der laufende Betriebsaufwand von der Betriebsgesellschaft bestritten werde. Die Verluste der Betriebsgesellschaft würden über ein Verrechnungskonto der Beschwerdeführerin von dieser übernommen, wobei sowohl die Verluste der Betriebsgesellschaft als auch jene der Beschwerdeführerin durch Einlagen von S 6,500.000,-- im Jahr 1984, von S 10,346.013,46 im Jahr 1985 und S 9,394.125,-- (offenbar im Jahr 1986) abgedeckt worden seien. Eine Zusammenstellung der bisherigen Betriebsergebnisse der Beschwerdeführerin in Relation zur jeweiligen Höhe der Pachteinnahmen ergebe folgendes Bild:

Jahr Betriebsergebnis

Pachteinnahmen

1984 - S 5,028.350,--

S 1,350.000,--

1985 - S 7,163.971,--

S 1,800.000,--

1986 - S 4,390.770,--

S 1,800.000,--

1987 - S 3,373.173,--

S 1,800.000,--

1988 - S 3,275.461,--

S 1,800.000,--

1989 - S 3,154.764,--

S 1,800.000,--

1990 - S 3,129.631,--

S 1,800.000,--

1991 - S 2,053.553,--

S 2,700.000,--

1992 - S 652.660,--

S 3,600.000,--

1993 + S 1,029.000,-- (lt. Prognoserechnung) S 4,500.000,--

Rechtlich stellte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid klar, dass das Besteuerungsrecht für Einkünfte "aus dem Hotel" auf Grund des DBA-Luxemburg der Republik Österreich zustehe, weshalb auch die umsatzsteuerliche

Beurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin in Österreich ausschließlich nach dem österreichischen Umsatzsteuergesetz vorzunehmen sei. Fehle bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit zur Gewinnerzielung oder mangle es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, so liege keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor. Ob eine Tätigkeit einer Einkunftsart zugeordnet werden könne, lasse sich regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilen. Es gelte diese Regel jedoch dann nicht, wenn bei einer Tätigkeit nach den besonderen Umständen des Falles die Erzielung von positiven Einkünften von vornherein aussichtslos erscheine. Da die Liebhabereiverordnung auf die betroffenen Jahre keine Anwendung finde, sei im Beschwerdefall die Rechtslage für Zeiträume vor dem Beginn des Geltungsbereiches der Liebhabereiverordnung maßgeblich. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne erst nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes von in der Regel fünf bis acht Jahren beurteilt werden, ob die Wirtschaftsführung so erfolge, dass sie auf längere Sicht eine Gewinn bringende Tätigkeit erwarten lasse. Es könnten der Liebhabereibetrachtung aber nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde gelegt werden. Trete eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, so sei anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliege. Gegenständlich lägen nunmehr die Betriebsergebnisse von neun bzw. zehn Jahren (1993 Prognose der Beschwerdeführerin) vor. Hierbei sei allerdings zu berücksichtigen, dass ab 1991 insofern eine Änderung in der Wirtschaftsführung der Beschwerdeführerin erfolgt sei, als das nur mündlich vereinbarte Pachtentgelt um 50 % erhöht worden sei und auch in den Folgejahren jeweils umfangreiche Erhöhungen erfolgt seien. Das Pachtentgelt im Zeitraum 1984 bis 1990 habe demgegenüber jeweils S 1,800.000,-- pro Jahr betragen. Diese durch die Beschwerdeführerin veranlasste Änderung der Einnahmenseite lasse es gerechtfertigt erscheinen, die Jahre 1984 bis 1990 als eigenen Beobachtungszeitraum zu beurteilen; die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass die Pacht schon ab 1988 erhöht worden sei, könne den Jahresabschlüssen nicht entnommen werden. Im Zeitraum 1984 bis 1990 seien den jährlichen Pachteinnahmen von S 1,800.000,-- jeweils bereits durchschnittlich S 1,700.000,-- Aufwendungen an AfA gegenüber gestanden, darüber hinaus aber noch jährlich ein die Pachteinnahmen weit übersteigender Aufwand an Zinsen für langfristige Verbindlichkeiten. Auf Grund eines derartigen Verhältnisses zwischen Einnahmen und Aufwendungen könne objektiv nicht von einer ertragsorientierten Tätigkeit gesprochen werden. Darüber hinaus gebe es auch subjektive Aspekte der Gesellschafter (Fluchtdomizil), die auf eine nicht ertragsorientierte Wirtschaftsführung schließen ließen. Da somit bei Fortführung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin in dieser Form auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht zu erwarten gewesen wären, liege für die berufungsgegenständlichen Jahre keine unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin vor. Die in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer schulde die Beschwerdeführerin gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972. Da auch ertragsteuerlich keine Einkunftsquelle vorliege, seien die für die Jahre 1984 bis 1986 ergangenen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide aufzuheben gewesen.

Mit dem zu 95/13/0033 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin betreffend Rückzahlung der Investitionsprämien für die Streitjahre mit der Begründung ab, dass die Investitionsprämien aus den dargelegten Gründen der mangelnden Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit in den Streitjahren für Wirtschaftsgüter geltend gemacht worden seien, die der Beschwerdeführerin nicht zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1972 gedient hätten, was die Geltendmachung der Investitionsprämien im Grunde der Bestimmung des § 2 Abs. 2 Investitionsprämiengesetz als unzulässig erweise. Die Beschwerdeführerin habe diese Prämien deshalb gemäß § 201 BAO in Verbindung mit § 9 Investitionsprämiengesetz zurückzuzahlen.

Gegen diese Bescheide - hinsichtlich des zu 95/13/0032 angefochtenen Bescheides ausdrücklich nur im Umfang dessen Abspruches über Umsatzsteuer - richten sich die vorliegenden Beschwerden, welche der Verwaltungsgerichtshof ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges wegen zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung verbunden und über sie erwogen hat:

Zutreffend gehen beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens davon aus, dass für die Beurteilung der Streitjahre 1984 bis 1986 weder die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 noch die Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, anzuwenden ist (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 1996,94/13/0126 sowie § 8 der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993).

Für die außerhalb des Anwendungsbereiches der Liebhabereiverordnungen geltende Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, Slg. N.F. Nr. 7.107/F, die

Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie daran gebunden, dass die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines solchen Zeitraumes zu erbringen, der zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen üblichen Relation steht.

Ob diese Voraussetzung im Beschwerdefall vorliegt, hat die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden mit der Begründung nicht geprüft, dass die Erhöhung der Pachtentgelte ab dem Jahr 1991 eine Änderung der Bewirtschaftungsart ihrer Verpachtungstätigkeit darstelle, die es nicht erlaube, die Ergebnisse der Besteuerungsperioden während der Zeiten nicht erhöhter Pachtzinse mit den Ergebnissen der Zeiten ab der Erhöhung der Pachtzinse gemeinsam zu betrachten.

Nach der durch das zitierte Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, Slg. N.F. Nr. 7.107/F, nicht geänderten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen; ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. April 1997, 94/15/0126, und vom 17. August 1994, 93/15/0236, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Entscheidend für die Berechtigung der belangten Behörde, in der von ihr vorgenommenen Liebhabereibeurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin von einer Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit der Betätigung im Lichte der Grundsätze des hg. Erkenntnisses vom 3. Juli 1996, Slg. N.F. Nr. 7.107/F, Abstand zu nehmen, ist auf der Basis der Begründung der angefochtenen Bescheide damit die Frage, ob der behördlichen Beurteilung, die schrittweise Erhöhung der Pachtzinse im Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Betriebsgesellschaft ab dem Jahr 1991 sei als Änderung der Bewirtschaftungsart durch die Beschwerdeführerin anzusehen, eine Rechtswidrigkeit anhaftet.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde im gegebenen Zusammenhang zunächst vor, ihr Vorbringen über das Bestehen eines engen wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen der Beschwerdeführerin und der Betriebsgesellschaft nicht umfassend geprüft und zu dieser Frage auch keine präzisen Sachverhaltsfeststellungen getroffen zu haben. Auf welches im Verwaltungsverfahren erstattete Vorbringen diese Verfahrensrüge Bezug nimmt und welche konkrete Feststellung die Beschwerdeführerin vermisst, führt sie allerdings, was die belangte Behörde in ihren Gegenschriften zutreffend bemerkt, nicht aus. Dass die wirtschaftliche Zusammenarbeit zwischen der Beschwerdeführerin und der Betriebsgesellschaft äußerst eng war, ist freilich ohnehin offensichtlich schon aus dem in den angefochtenen Bescheiden festgestellten Umstand, dass von der Beschwerdeführerin im Wege entsprechender Kapitalzuschüsse ihrer Anteilseigner nicht nur die eigenen Verluste, sondern auch die Verluste der Betriebsgesellschaft aufgefangen worden waren. Nun ändert aber auch ein hoher Grad an Intensität der wirtschaftlichen Zusammenarbeit zwischen der Beschwerdeführerin und der Betriebsgesellschaft nichts daran, dass es sich bei diesen beiden Gesellschaften unbestreitbar um zwei verschiedene Rechtssubjekte handelt, die im Lichte ihrer Einkommensbesteuerung Einkünfte unterschiedlicher Einkunftsarten erklärt hatten, was für die Abgabenbehörde die Erforderlichkeit mit sich brachte, die Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeiten der Beschwerdeführerin einerseits und der Betriebsgesellschaft andererseits gesondert zu beurteilen.

Der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung, es könne in der Anhebung des Pachtzinses im Rahmen eines ansonsten unverändert bestehen bleibenden Bestandverhältnisses keine Änderung der Bewirtschaftungsart erblickt werden, ist entgegenzutreten. Dass in der Abänderung abgeschlossener Bestandverträge im Umfang einer wesentlichen Erhöhung der Zinse gegenüber früher vereinbarten Zinsen eine wesentliche, die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Folgejahre bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Tätigkeit ausschließende Änderung der Bewirtschaftungsart vorliegen kann, wurde vom Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen (vgl. das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 24. April 1997, 94/15/0126, mit weiteren Nachweisen).

Wie der Verwaltungsgerichtshof aber ebenso bereits wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, kommt es für die Beurteilung einer auf die Ertragsfähigkeit einer Betätigung Einfluss nehmenden wirtschaftlichen Maßnahme als

Änderung der Bewirtschaftungsart regelmäßig darauf an, ob die gesetzte Bewirtschaftungsmaßnahme nicht etwa Teil eines von Anfang an bestandenen Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 21. Juli 1998, 93/14/0111, vom 21. Dezember 1999, 95/14/0116, und vom 19. Juli 2000, 96/13/0021), was einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume in der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit im Allgemeinen nicht mehr entgegenstünde.

Das Bestehen eines solchen Planes behauptet die Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof mit dem Vorbringen, auf Grund des mündlichen Pachtvertrages zwischen der Beschwerdeführerin und der Betriebsgesellschaft sei vereinbart gewesen, dass die Pachteinnahmen nach der Anlaufphase an die wirtschaftliche Realität angepasst werden müssten. Wenn die belangte Behörde in ihren Gegenschriften diesem Beschwerdevorbringen einen Verstoß gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot vorwirft, trifft dies insofern zu, als die Beschwerdeführerin eine Behauptung des nunmehr in den Beschwerdeschriften vorgetragenen Inhaltes im Verwaltungsverfahren so nicht aufgestellt hatte. Was sich allerdings schon im Verwaltungsverfahren ergab, war der aus der tatsächlich erfolgten Anhebung der Pachtzinse zwangsläufig erschließbare Umstand, dass das Rechtsverhältnis zwischen der Betriebsgesellschaft und der Beschwerdeführerin dieser die rechtliche Möglichkeit zur Gestaltung der Pachtzinshöhe auch während des laufenden Pachtverhältnisses eingeräumt hatte. Ob dies im Zusammenhang mit der von der Beschwerdeführerin behaupteten "Üblichkeit" der hinsichtlich der Pachtzinsgestaltung im Beschwerdefall eingeschlagenen Vorgangsweise einen zwingenden Schluss auf den von der Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof als von Anfang bestanden behaupteten Plan zu einer solchen Pachtzinsanhebung erlaubt, kann dahingestellt bleiben. Es erweist sich der Neuerungsvorwurf der belangten Behörde gegen das Beschwerdevorbringen eines von Anfang an bestandenen Plans zur Pachtzinsanhebung im vorliegenden Fall nämlich deswegen nicht als stichhältig, weil die belangte Behörde es ihrerseits verabsäumt hat, der Beschwerdeführerin zu der in den angefochtenen Bescheiden erstmals vorgenommenen Sachverhaltsbeurteilung einer Änderung der Bewirtschaftungsart durch die Anhebung der Pachtzinse das Parteiengehör im Sinne des § 115 Abs. 2 BAO zu gewähren.

Der Grundsatz des Parteiengehörs gehört zu den fundamentalen Prinzipien des Rechtsstaates und besteht vor allem darin, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen zu geben (vgl. die bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung2, Tz 14 zu § 115 BAO wiedergegebenen Nachweise). Während die Abgabenbehörde erster Instanz im Beschwerdefall der Verpachtungstätigkeit der Beschwerdeführerin von vornherein jegliche Ertragsaussicht absprach, wurden im Zuge des Berufungsverfahrens von der Beschwerdeführerin Sachverhalte geltend gemacht, welche die erstinstanzliche Beurteilung problematisch erscheinen ließen. Entschied sich die belangte Behörde daraufhin, die von der Beschwerdeführerin vorgetragene Entwicklung der Ertragsfähigkeit ihrer Betätigung sachverhaltsbezogen als Änderung der Bewirtschaftungsart durch Anhebung der Pachtzinse zu beurteilen, dann musste der Beschwerdeführerin zu dieser im Berufungsverfahren neu getroffenen Sachverhaltsannahme der belangten Behörde zuvor das Parteiengehör gewährt werden.

Dass die belangte Behörde dies unterlassen hat, begründet einen wesentlichen Verfahrensmangel, weil der Beschwerdeführerin damit die Möglichkeit genommen wurde, dieser für sie nachteiligen Sachverhaltsannahme der belangten Behörde vor Erlassung des Berufungsbescheides entgegenzutreten. Dass bei Vermeidung dieses Verfahrensmangels die belangte Behörde in der Sache zu anderen Bescheiden hätte gelangen können, lässt sich nicht ausschließen, zumal die auf die subjektive Überschusserzielungsabsicht Bezug nehmenden Ausführungen der Begründung der angefochtenen Bescheide so jedenfalls nicht geeignet sein konnten, deren rechtliche Beurteilungen zu tragen. Was immer mit den etwas dunkel anmutenden Ausführungen über die Schaffung eines "Fluchtdomizils" für Personen aus dem arabischen Raum gemeint sein soll, wird durch die spätere Ertragsentwicklung des Hotels augenscheinlich widerlegt, ohne dass erkennbar, geschweige denn festgestellt wäre, dass, wann und weshalb das für den Erwerb des Hotels angeblich bestandene und gegen eine Überschusserzielungsabsicht sprechende Motiv aufgegeben worden wäre.

Es leidet damit schon die behördliche Liebhabereibeurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin an einem wesentlichen Verfahrensmangel, den aufzugreifen der Verwaltungsgerichtshof auch ohne ein diesbezügliches Beschwerdevorbringen berechtigt und verpflichtet war (vgl. die bei Oberndorfer, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit, Linz 1983, 173, wiedergegebenen Nachweise). Da die belangte Behörde auch ihren zu 95/13/0033 bekämpften Abspruch über die Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Rückzahlung der in den

betroffenen Zeiträumen geltend gemachten Investitionsprämien ausschließlich mit der - verfahrensrechtlich fehlerhaft zu Stande gekommenen - Liebhabereibeurteilung begründet hat, wirkt sich der aufgezeigte Verfahrensmangel auch auf diesen Bescheid aus.

Es waren die angefochtenen Bescheide somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich - hinsichtlich der zu95/13/0032 protokollierten Beschwerde gemäß § 59 Abs. 1 VwGG in Bindung an den gestellten Antrag - auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 31. Jänner 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1995130032.X00

Im RIS seit

07.05.2001

Zuletzt aktualisiert am

06.10.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at