jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/2/19 92/14/0016

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.02.1992

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §56;
B-VG Art139 Abs6;
B-VG Art140 Abs7;
B-VG Art18 Abs2;
B-VG Art49 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §20 Abs2;
EStG 1972 §3 Z29;
EStG 1972 §6 Z10;
KStG 1966 §8 Abs2;
LiebhabereiV Art2;
LiebhabereiV;
UStG 1972 §2 Abs5 Z2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der Fremdenverkehrsamt SGmbH (im angefochtenen Bescheid: Fremdenverkehrsgesellschaft SGmbH), laut Firmenbuch richtig:

Fremdenverkehrsgesellschaft des Gemeindegebietes SGmbH, in B, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat) vom 22. November 1990, Zl. B 81/2-4/88, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH (in der Folge: Beschwerdeführerin) wurde 1973 gegründet. Ihr Gesellschaftszweck besteht in verschiedensten Aktivitäten im Interesse der örtlichen Fremdenverkehrsförderung. An der Beschwerdeführerin ist die Gemeinde mit S 795.000,-- beteiligt, der Rest des Stammkapitals von S 5.000,-- ist zu gleichen Teilen in der Hand von fünf natürlichen Personen. Im Zuge der Veranlagung des Jahres 1980 untersuchte das Finanzamt die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Hinblick auf die jahrelang erwirtschafteten Verluste aus der Sicht der Liebhaberei und beurteilte jene als solche. Die Berufungsbehörde qualifizierte damals jedoch den Teil der Tätigkeit, den die Beschwerdeführerin im Interesse ihres Hauptgesellschafters (Gemeinde) ohne jedes Entgelt entfaltet habe (Adaptierung des Kurparkes), als verdeckte Gewinnausschüttung, wodurch es zu einer Schmälerung des Verlustes und zur Versagung des Vorsteuerabzuges kam. 1981 hatte die Beschwerdeführerin einen Gewinn von S 356.301,--, in den folgenden Jahren (1982 bis 1986) jedoch durchwegs wieder Verluste von jeweils mehreren 100.000,-- S (in der Summe S 1.826.919,--). 1986 pachtete die Beschwerdeführerin auf 15 Jahre unkündbar das Hallenbadgebäude der Gemeinde um einen jährlichen Anerkennungszins von S 100,-- und errichtete darin mit einem Aufwand von nahezu 5,5 Mio S ein Freizeitzentrum. Die Finanzierung erfolgte durch Beihilfen des Landes, Bedarfszuweisungen des Landes an die Gemeinde, die diese an die Beschwerdeführerin weiterleitete, Subventionen der Gemeinde, eine Subvention der Handelskammer und ein von der Beschwerdeführerin aufgenommenes Bankdarlehen von 1,5 Mio S. 1987 verpachtete die Beschwerdeführerin das Freizeitzentrum unkündbar auf 10 Jahre weiter. Der Pächter verpflichtete sich, die Einrichtungen des Zentrums auf seine Kosten herzustellen, einen jährlichen Pachtzins von S 70.000,-- an die Beschwerdeführerin zu entrichten, alle Betriebskosten, allfällige Reparaturen und ab dem fünften Pachtjahr auch die Grundsteuer, die Haftpflichtversicherung und die Feuerversicherung zu tragen. Für 1987 erklärte die Beschwerdeführerin einen Verlust aus Gewerbebetrieb von

S 362.639,--, erachtete jedoch positive Einkünfte aus der Verpachtung des Freizeitzentrums von S 46.954,27 als gegeben, indem sie auch die Bedarfszuweisungen des Landes und das Bankdarlehen als Subventionen (§ 6 Z. 10 EStG 1972) behandelte und die Absetzung für Abnutzung von den verbleibenden Anschaffungskosten berechnete. Das Bankdarlehen wurde von der Beschwerdeführerin deshalb als Subvention angesehen, weil die Gemeinde de facto die gesamte Annuität leistete. Die Beschwerdeführerin erstellte zwei Prognoserechnungen "für 35 Jahre". Diese bezogen sich jeweils auf die Verpachtung. In der einen gelangte sie zu einem Totalüberschuß von

S 2,481.301,--, wobei sie auch das Bankdarlehen als Subvention behandelte; in der anderen zu einem solchen von S 708.627,--, wobei sie das Bankdarlehen nicht als Subvention berücksichtigte. In beiden Rechnungen wurden als Einnahmen neben dem Pachtschilling auch jeweils S 500.000,-- an Investitionen durch den Pächter angesetzt. Die Beschwerdeführerin berief sich für die Einkunftsquelleneigenschaft auch auf die Liebhabereiverordnung, auf Grund der die Tätigkeit der Beschwerdeführerin wegen des daran bestehenden öffentlichen Interesses als Einkunftsquelle anzuerkennen sei. Nach dieser Verordnung müsse von einem Kalkulationszeitraum von 35 Jahren ausgegangen werden.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen, im Instanzenzug ergangenen Bescheid wurde die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als steuerlich unbeachtlich ("Liebhaberei", "Voluptuar") behandelt und deshalb die Veranlagung zur Umsatz-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer für 1987 abgelehnt. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, die in der Vergangenheit ausgeübte Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei im Hinblick auf den Totalverlust als steuerlich unbeachtlich einzustufen. Es stünde auch nicht in absehbarer Zeit fest, daß die Vermietung und Verpachtung des Freizeitzentrums zu positiven Ergebnissen führen werde. Bei Kapitalgesellschaften trete hinzu, daß diese regelmäßig eine verlustbringende Tätigkeit nur entfalten könnten, wenn ein Außenstehender die Verlustabdeckung vornehme. Dies treffe auf die Beschwerdeführerin zu, die ohne Leistungen der Gemeinde zur Abdeckung ihrer Verpflichtungen nicht in der Lage wäre. Aus den Pachteinnahmen von jährlich S 70.000,-- könnte die Beschwerdeführerin nämlich nicht einmal für den Zinsendienst für das Bankdarlehen von jährlich rund S 100.000,-- aufkommen. Da sich deshalb auch die jährliche Zinsenbelastung erhöhen müßte, ginge die Prognoserechnung von fiktiven Zuschüssen aus, womit nur der Beweis für eine verlustbringende und nicht für eine gewinnbringende Tätigkeit erbracht sei. Die Gemeindezuschüsse dürften aber deshalb nicht als Subvention gewertet werden, weil mit diesen auf einem im Gemeindeeigentum befindlichen Grundstück Baumaßnahmen gesetzt werden, die ebenfalls der Gemeinde als Eigentümer zufielen. Beträge, die die Gemeinde aufwende, damit ihr Liegenschaftsbesitz erweitert werde, könnten nicht Subvention im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972 sein. Aber auch der Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und

der Gemeinde sei nicht anzuerkennen, weil niemand ernstlich einem anderen ein Grundstück um einen Anerkennungszins von S 100,-- jährlich, also unentgeltlich, überlasse, damit dieser mit Mitteln des Grundeigentümers Baumaßnahmen setze und daraus allfällige Früchte ziehe. Wirtschaftliche Gründe hiefür seien nicht genannt worden, solche seien unerfindlich; die steuerlichen Beweggründe (Vorsteuerabzug) lägen jedoch auf der Hand. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses der Beschwerdeführerin mit deren Pächter gingen dessen Investitionen in die uneingeschränkte Verfügungsgewalt der Gemeinde über. Damit negierten die "Vertragspartner" selbst den zwischen der Gemeinde und der Beschwerdeführerin geschlossenen Vertrag. Obendrein sei diese Tatsache ein weiterer Grund, die "Prognoserechnung" in Frage zu stellen, weil dort die Pächterinvestitionen als Einnahmen angesetzt worden seien. Die Liebhabereiverordnung umfasse nicht die Umsatzsteuer. In der Sache spreche diese Verordnung gegen das Berufungsbegehren, weil sie Liebhaberei unterstelle, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstammten, die der Sport- und Freizeitausübung dienten. Ein solches Wirtschaftsgut liege hier vor. Eine gesamtwirtschaftliche Bedeutung des Freizeitzentrums sei bei Umsätzen von S 600.000,-- auszuschließen.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht auf Veranlagung zur Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987 verletzt. Sie behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Aus Anlaß dieses Beschwerdefalles stellte der Verwaltungsgerichtshof beim Verfassungsgerichtshof den Antrag, die Liebhabereiverordnung hinsichtlich ihres Abschnittes I als gesetzwidrig aufzuheben (V 53/91 des Verfassungsgerichtshofes).

Auf Grund dieses Antrages hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53/91-15 u.a., in Abschnitt I der Liebhabereiverordnung Art. I § 1 Abs. 3 Z. 1 und Art. II als gesetzwidrig aufgehoben, den Antrag aber im übrigen abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Vom Verwaltungsgerichtshof ist im Beschwerdefall, der Anlaßfall für das erwähnte Normenprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof war, gemäß Art. 139 Abs. 6 B-VG die durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes bereinigte Rechtslage anzuwenden. Da mit diesem Erkenntnis die Übergangsbestimmung der Liebhabereiverordnung (Abschnitt I Art. II) als gesetzwidrig aufgehoben wurde, wonach Art. I auf alle (im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung mit dem ihrer Kundmachung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, das ist der 23. Juni 1990) noch nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle anzuwenden ist, sind für den zeitlichen Anwendungsbereich der Verordnung nun die allgemeinen Grundsätze entscheidend. Nach diesen richtet sich die materiellrechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieser Sachverhalte geltenden Recht. Änderungen der materiellen Rechtslage kommt daher grundsätzlich rückwirkende Kraft nicht zu. Da im Beschwerdefall die Veranlagung zu den bereits erwähnten drei Steuern für 1987 zu beurteilen ist, scheidet nicht nur die Anwendung des ausdrücklich auch behobenen Art. I § 1 Abs. 3 Z. 1, sondern die des gesamten Art. I Liebhabereiverordnung aus.

Soweit die Beschwerdeführerin daher versucht, ihr Recht auf Veranlagung aus der Liebhabereiverordnung abzuleiten und der belangten Behörde im Zusammenhang mit der Anwendung dieser Verordnung deren unrichtige Auslegung nachzuweisen, ist dies schon in Ermangelung der betreffenden normativen Grundlage zum Scheitern verurteilt.

Mit ihrem im übrigen noch erhobenen Vorwurf, die belangte Behörde hätte die Prognoserechnung der Beschwerdeführerin anerkennen und auf Grund dieser zum Ergebnis kommen müssen, daß eine Einkunftsquelle vorliege, übersieht die Beschwerdeführerin aber folgendes:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1966 sind bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet sind - dies trifft auf eine GmbH zu (§§ 22, 23 GmbHG) - alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Die Verpachtung des Freitzeitzentrums zählt daher zur gewerblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin, die also in ihrer Gesamtheit und nicht nur bezüglich der Verpachtung als selbständige Einkunftsquelle auf die Einkunftsquelleneigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 3 und 4 EStG 1972 zu untersuchen ist. Die Herauslösung einer Einnahmen-Ausgabenrechnung für die Verpachtung des Freizeitzentrums, wie sie durch die Beschwerdeführerin in deren Prognoserechnungen erfolgte, ist schon deshalb zum Nachweis der Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses der gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1966 allein denkbaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb ungeeignet, weil sie über die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses aus Gewerbebetrieb keinerlei Aufschluß gibt.

Abgesehen davon müßte die Prognose eines Gesamtüberschusses von annähernd gesicherten wirtschaftlichen Prämissen für den Prognosezeitraum ausgehen. Dies trifft für den von der Beschwerdeführerin gewählten Prognosezeitraum von 35 Jahren schon deshalb nicht zu, weil die Verpachtung durch die Gemeinde an die Beschwerdeführerin nur während eines Zeitraumes von 15 Jahren unkündbar ist, die Weiterverpachtung der Beschwerdeführerin an ihren Pächter sogar nur auf 10 Jahre. Was nach Ablauf dieser Zeiträume als wenigstens annähernd gesichertes Schicksal der betreffenden Tätigkeitskomponente anzusehen wäre, ist daher völlig offen. Die Beschwerdeführerin ergeht sich diesbezüglich deshalb auch nur in Vermutungen, die im übrigen auch noch die Entwertung der Investitionen durch normale Abnützung und Alterung außer Betracht lassen. Zu derartigen Spekulationen zählt die Beschwerdebehauptung, es könne "nach dem Ende des Pachtvertrages mit unserem jetzigen Pächter von einem anderen Pächter ein wesentlich höherer Pachtzins gefordert werden". Für eine annähernd gesicherte Prognose wäre auch nicht maßgeblich, welchen Pachtzins die Beschwerdeführerin von einem neuen Pächter fordern könnte, sondern allein, ob nach der gegebenen wirtschaftlichen Situation überhaupt ein Pächter gefunden werden könnte, der einen gleich hohen oder sogar höheren Pachtzins zu zahlen bereit wäre. Dafür, daß nach Ablauf der Pachtdauer gegenüber der Gemeinde diese zur Fortsetzung des Bestandverhältnisses mit der Beschwerdeführerin unter gleichen Konditionen bereit wäre, fehlt ebenfalls jeder Anhaltspunkt.

Bereits aus diesen Gründen scheitert der Versuch der Beschwerdeführerin, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides daraus abzuleiten, daß die belangte Behörde die Prognoserechnungen der Beschwerdeführerin mangels Aussagekraft nicht anerkannte und sie für die Prognose der Möglichkeit eines Totalgewinns von der Tatsache ausging, daß die Beschwerdeführerin seit ihrer Gründung bis einschließlich 1980 jahrelang lediglich Verluste erwirtschaftet hatte und in den folgenden Jahren 1981 bis einschließlich 1987 neuerdings einen Verlust von insgesamt S 1.833.258,--. Da diesem Totalverlust seit 1973 keine realistischen Ausgleichschancen für die Dauer der abgeschlossenen Pachtverträge und auch für die darüber hinaus ungewisse Zukunft gegenüberstanden, kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden, daß die belangte Behörde die Gesamtsituation dahin einschätzte, durch die Beschwerdeführerin könnten nach der von ihr geschilderten wirtschaftlichen Gestion Gewinne überhaupt nicht erwirtschaftet werden.

Der belangten Behörde kann aber auch nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Einnahmenposition von S 500.000,-- für Pächterinvestitionen in den Prognoserechnungen der Beschwerdeführerin als unrichtig ausgeschieden hat. Die Beschwerdeführerin bestreitet nämlich nicht, daß das vom Pächter eingebaute nicht bewegliche Inventar gemäß § 6 des Pachtvertrages bei Beendigung des Pachtverhältnisses unentgeltlich nicht in ihr Eigentum als Verpächter übergeht, sondern in das Eigentum der Gemeinde. Es ist daher nicht mehr entscheidend, daß überhaupt eine Begründung dafür fehlt, warum die Beschwerdeführerin vorerst die unbeweglichen Investitionen des Pächters nur mit S 390.000,-- beziffert hat, schließlich in der Prognoserechnung aber S 500.000,-- unter diesem Titel als ihre Einnahme einsetzte, während doch im Hinblick auf die Abnutzung der unbeweglichen Investitionen im Wert von S 390.000,-- während der Vertragsdauer sogar noch von diesem Betrag ein erheblicher Abzug gemacht hätte werden müssen.

Wenn die Beschwerdeführerin - offenbar anstelle der Einnahmen aus Investitionen ihres Pächters - nun in der Beschwerde eine Ablöseforderung für ihre nützlichen Investitionen gegenüber der Gemeinde (Ablöse zum Zeitwert) zum Zeitpunkt der Beendigung ihres Bestandverhältnisses zur Gemeinde ins Spiel bringen möchte, ist sie auf ihre unmittelbar davor stehende Beschwerdebehauptung zu verweisen, in der es heißt:

"Dabei ist zu berücksichtigen, daß die Gemeinde Mieterinvestitionen, die während der Zeit der Unkündbarkeit des Pachtvertrages, also jedenfalls 15 Jahre lang, in unserem wirtschaftlichen Eigentum stehen und frühestens erst danach - wenn sie wahrscheinlich schon veraltet und erneuerungsbedürftig sind - in die Verfügungsgewalt der Gemeinde übergehen werden, subventioniert hat."

Ausgehend von diesen Überlegungen der Beschwerdeführerin selbst kommt auch eine ins Gewicht fallende Ablöse zum Zeitwert nicht in Frage, die Aussichten auf einen Totalüberschuß begründen könnte.

Die belangte Behörde hat es auch zu Recht abgelehnt, das Bankdarlehen als Subvention gemäß § 3 Z. 29,§ 6 Z. 10 EStG 1972 zu qualifizieren und dementsprechend gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1972 Ausgaben, die der Beschwerdeführerin aus den mit diesen Mitteln in das Freizeitzentrum getätigten Investitionen entstehen, in der Totalüberschußprognose unberücksichtigt zu lassen. Gleiches gilt für die "de facto" von der Gemeinde bezahlten Annuitäten und daher auch die

darin enthaltenen Zinsen. Durch die Bezeichnung als "de facto"- Leistung seitens der Beschwerdeführerin ist nämlich schon zum Ausdruck gebracht, daß ein Rechtsgrund infolge eines Beschlusses des Gemeinderates auf Zuwendung aus öffentlichen Mitteln, wie dies § 3 Z. 29 EStG 1972 fordert, nicht bestanden hat.

Angesichts dieser Vielzahl von Umständen, die gegen die Richtigkeit der Prognoserechnungen der Beschwerdeführerin sprechen, erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob die belangte Behörde unter dem Gesichtspunkt eines Fremdvergleiches dem Pachtvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Gemeinde überhaupt die Anerkennung versagen durfte, und ob nicht im Hinblick auf einen Fremdvergleich, der wegen der beherrschenden Stellung der Gemeinde in der Gesellschaft jedenfalls notwendig war, die Subventionen der Gemeinde (unmittelbare Gemeindesubvention von S 500.000,--, von der Gemeinde an die Beschwerdeführerin weitergegebene 2 Mio S aus einer Bedarfszuweisung des Landes an die Gemeinde) nicht zur Gänze oder zum überwiegenden Teil als verdeckte Einlage anzusehen gewesen wären, weil die Gemeinde, wäre sie nicht in einem derart überragenden Maß an der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen, einem Pächter nicht in gleichem Ausmaß hätte Subventionen zukommen lassen.

Wie die Frage der Steuerpflicht der Gemeinde zu beurteilen wäre, hätte diese selber in einem ihr zuzurechnenden Betrieb gewerblicher Art eine der Beschwerdeführerin vergleichbare Tätigkeit entfaltet, ist für die Beurteilung der Rechte der Beschwerdeführerin nicht von Bedeutung.

Die Beschwerde zeigt daher nicht auf, daß der Schluß der belangten Behörde aus dem jahrelangen negativen Ergebnisverlauf auf die Unmöglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinns der Beschwerdeführerin innerhalb eines absehbaren Zeitraumes mit einer die Beschwerdeführerin im Beschwerdepunkt in ihren Rechten verletzenden Rechtswidrigkeit belastet ist.

Der Inhalt der Beschwerde läßt deshalb bereits erkennen, daß die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, weshalb die Beschwerde ohne weiteres Verfahren gemäß § 35 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1992140016.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

28.08.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at