

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

05.08.1993

**Geschäftszahl**

93/14/0036

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des O in A, vertreten durch Dr. I, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid der FLD für Tirol vom 30.12.1992, Zl. 30.516-3/92, betreffend Umsatzsteuer und Abgabe von alkoholischen Getränken für das Jahr 1990 sowie Vorauszahlungen an Umsatzsteuer und Abgabe von alkoholischen Getränken für die Kalendermonate Jänner bis November 1991, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer betreibt eine Gemischtwarenhandlung (SPAR-Geschäft). Wie schon in den Vorjahren beantragte er mit Schreiben vom 22. August 1991, die Besteuerungsgrundlagen für das Kalenderjahr 1990 zu schätzen; dabei möge die Abgabenbehörde von einem branchenmäßigen Reingewinnsatz für Lebensmittelkleinhandel unter Berücksichtigung der gigantischen Zinslasten ausgehen. Nach Durchführung einer Umsatzsteuernachschau erließ das Finanzamt vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Abgabe von alkoholischen Getränken für das Kalenderjahr 1990 sowie Bescheide über die Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer und Abgabe von alkoholischen Getränken für die Kalendermonate Jänner bis November 1991.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung mit der Begründung, es liege im gegenständlichen Fall keine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung vor, weil er bereits seit Jahren Verluste erwirtschaftete. Nach seiner Ansicht sei in den letzten 10 Jahren kein steuerlich positives Gesamtergebnis erwirtschaftet worden. Es liege auch keine Betätigung mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft vor, weil der Betrieb aufgrund seiner Betriebsgröße die Kriterien des § 1 Abs 3 Z 1 und 2 der Liebhabereiverordnung nicht erfülle.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der vom Beschwerdeführer seit 1976 betriebene Lebensmitteleinzelhandel (Gemischtwarenhandel) sei eine Beurteilungseinheit im Sinne des § 1 Abs 1 der Liebhabereiverordnung. Diese vom Beschwerdeführer seit nunmehr 15 Jahren ausgeübte Tätigkeit, aus der er auch seinen Lebensunterhalt bestreite, habe nicht die Vermutung der Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 und 2 der Verordnung für sich. Vielmehr handle es sich um eine gewerbliche Betätigung, die keine Berührungspunkte zur privaten Lebensführung aufweise und daher grundsätzlich die Eigenschaft einer Einkunftsquelle erfülle. Für gewerbliche Betätigungen werde von der Judikatur schon bisher das Vorliegen einer Einkunftsquelle vermutet. Aus den bisherigen Betriebsergebnissen sowie dem Verhalten des Beschwerdeführers könne geschlossen werden, daß sein Ertragsstreben objektiv erkennbar darauf gerichtet sei, im Laufe der Betätigung einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, der nicht nur die angefallenen Verluste ausgleiche, sondern darüber hinaus zu einer Vermehrung des Betriebsvermögens führe.

In den Jahren 1977 und 1978 seien Gewinne von S 37.989,-- und S 147.022,-- erzielt worden, wobei durch den Betriebsprüfer Zuschätzungen von S 108.000,-- und S 134.000,-- erfolgt seien. Für die Jahre 1979 und 1980 hätten die Gewinne aufgrund mangelhafter Aufzeichnungen bzw. Nichtabgabe von Steuererklärungen gemäß § 184 BAO geschätzt werden müssen (mit S 122.000,--). Die Umsätze der Jahre 1981 und 1982 hätten S

3.522.719,- und S 3.230.877,- betragen, die erklärten Gewinne S 137.749,- bzw. S 118.985,-; als Zinsaufwand seien 1981 S 60.000,- und 1982 S 146.421,- (sowie S 8.000,- vorzeitige Abschreibung) gewinnmindernd berücksichtigt worden. Vor Abzug des Zinsaufwandes und der vorzeitigen Abschreibung ergäben sich für die beiden genannten Jahre vorläufige Gewinne von S 197.749,- bzw. S 237.406,-. Bezogen auf die Umsätze hätten die vorläufigen Gewinne rund 7 % derselben erreicht (5,6% 1981, 8,4 % 1982). Im Hinblick auf die mangelhaften Aufzeichnungen könne auch in den Folgejahren bei der kalkulatorischen Überprüfung der Ertragssituation bzw. der Gewinne vor Abzug von Zinsen und Investitionsbegünstigungen von dieser Bezugsgröße ausgegangen werden. Der Zinsaufwand für die Jahre 1988 bis 1990 sei nach den Angaben des Beschwerdeführers zum Ansatz gebracht worden. Danach würden sich gemäß § 184 BAO für die Jahre 1983 bis 1990 (mit Ausnahme von 1987) jeweils positive, ziffernmäßig dargestellte Betriebsergebnisse errechnen. Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers sei in den letzten 10 Jahren steuerlich ein positives Gesamtergebnis erzielt worden.

Im Jahr 1983 habe der Beschwerdeführer seine Gemischtwarenhandlung durch Aus- und Zubauten erweitert (Baukosten ca. S 900.000,-) und durch eine neue Geschäftseinrichtung (S 778.000,-) modernisiert. Dadurch habe auch der Umsatz 1984 gegenüber dem Jahr 1983 um rund S 1,3 Mill. gesteigert werden können. Auch die Ende 1987 erfolgte Umschuldung durch SPAR habe zu einer wesentlichen Minderung des Zinsaufwandes geführt (1985: S 345.349,-, 1988: S 233.000,-). Diesen Maßnahmen liege unzweifelhaft die Absicht zugrunde, aus dem Einzelhandelsgeschäft Gewinne bzw. einen Gesamtgewinn zu erzielen. Hinsichtlich der Jahre 1982 bis 1987 sei in Betriebsprüfungsberichten festgestellt worden, daß die Aufzeichnungen mangelhaft und unvollständig wären und daher nicht geeignet wären, das Betriebsvermögen richtig zu ermitteln. Die geschätzten Verluste bezüglich der Jahre 1988 und 1989 von jeweils S 250.000,- vermöchten an der Beurteilung der gewerblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs 1 der Liebhabereiverordnung schon deshalb nichts zu ändern, weil diese Schätzungen ohne irgendwelche nähere Ermittlungen vorgenommen worden seien und außer dem Hinweis "Gewinn wie Vorjahr" jegliche Begründung vermissen ließen.

Durch diesen Bescheid erachtet sich der Beschwerdeführer erkennbar in seinem Recht verletzt, für die aus seiner Gemischtwarenhandlung erzielten Entgelte nicht zur Umsatzsteuer und zur Abgabe von alkoholischen Getränken herangezogen zu werden. Er beantragt, die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwohen:

1. Sowohl im angefochtenen Bescheid als auch in der Beschwerde wird die Anwendbarkeit der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 unterstellt. Mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53/91-15 ua, hat der Verfassungsgerichtshof im Abschnitt I dieser Verordnung (neben Art I § 1 Abs 3 Z 1) die Übergangsbestimmung des Art II als gesetzwidrig aufgehoben, 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, aufgehoben. Der angefochtene Bescheid erging nach der am 21. Februar 1992 in BGBl. Nr. 106/1992 erfolgten Kundmachung dieser Aufhebung. Für den zeitlichen Anwendungsbereich der Verordnung sind nun die allgemeinen Grundsätze entscheidend. Nach diesen richtet sich die materiell rechtliche 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 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 19. Februar 1992, 92/14/0016, vom 11. März 1992, 92/13/0019 und 92/13/0030, vom 18. März 1992, 92/14/0019, vom 30. Juni 1992, 92/14/0017, vom 9. Dezember 1992, 92/13/0077, und vom 17. Februar 1993, 93/14/0006). Im Beschwerdefall kommt es somit darauf an, wann im Jahr 1990 ein der Umsatzsteuer nach § 1 UStG unterliegender Umsatz ausgeführt wurde. Die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 kann nur auf nach ihrem Inkrafttreten verwirklichte Abgabentatbestände angewendet werden; für davor liegende Zeiträume ist anhand der damals geltenden Rechtslage zu prüfen, ob steuerliche Liebhaberei vorliegt. Allerdings führt diese Vorgangsweise im Beschwerdefall zu keinen unterschiedlichen Ergebnissen:

2. Vorauszuschicken ist, daß der aus der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 gewonnene Liebhabereibegriff grundsätzlich auch im Zusammenhang mit § 2 Abs 5 Z 2 UStG herangezogen werden kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Mai 1992, 92/14/0006 und 92/14/0027, vom 30. Juni 1992, 92/14/0044, und vom 17. Februar 1993, 92/14/0211). Weiters ist festzuhalten, daß die in der Verordnung gebrauchten Worte "Vermutung" und "Widerlegung" entsprechend dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91-15 ua, als "untechnisch" zu verstehen sind (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 1992, 92/14/0044); es handelt sich um einen Komplex von Regel-Ausnahmen-Gegenausnahmen.

Hievon ausgehend ergibt sich im Beschwerdefall, daß die Betätigung im Lebensmitteleinzelhandel regelmäßig im Sinne des § 1 Abs 1 der Verordnung durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen, und nicht unter § 1 Abs 2 der Verordnung fällt, in welcher Bestimmung Betätigungen genannt sind, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder mit

denen Wirtschaftsgüter bewirtschaftet werden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen. Bei dieser Betätigung des Beschwerdeführers sind allerdings den rechtskräftigen Abgabenbescheiden zufolge seit 1983 Verluste angefallen. Einkommensteuerbescheide haben Rechtskraftwirkung nur für die von ihnen betroffenen Zeiträume. Die Abgabenbescheide über die jährliche Einkommensteuerfestsetzung enthalten im Spruch gemäß § 198 Abs 2 BAO keine Entscheidungen über Hauptfragen (§ 116 Abs 1 BAO), die Vorfragen bei der Umsatzsteuerfestsetzung wären. Für diese kommt es nämlich hinsichtlich des gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG für die Unternehmereigenschaft relevanten Merkmals als Vorfrage darauf an, ob die Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei), also nicht auf die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen einzelner Abgabengjahre. Die belangte Behörde war somit für das Streitjahr nicht gehalten, allfällige unrichtige Beurteilungen früherer Veranlagungen zu übernehmen. Für positive Betriebsergebnisse fehlt freilich eine überzeugende Begründung.

Allerdings führte selbst die beim Anfall von Verlusten anhand der in § 2 Abs 1 der Verordnung beispielhaft genannten Umstände vorzunehmende Beurteilung der Frage, ob ausnahmsweise die Gewinnerzielungsabsicht fehle, nicht zum vom Beschwerdeführer angestrebten Ergebnis: Den seit 1983 (meist) geschätzten Verlusten stehen für die Vorjahre nicht unerhebliche Gewinne gegenüber. Wesentliche Unterschiede zu vergleichbaren Betrieben oder fehlende Marktgerechtigkeit seines Verhaltens in Hinblick auf angebotene Leistungen oder die Preisgestaltung haben sich im Verwaltungsverfahren nicht ergeben. Vor allem aber spricht die Errichtung eines zusätzlichen Verkaufsräumens, eines Lagerraumes und einer Imbißstube sowie die Modernisierung der Geschäftseinrichtung für die Absicht des Beschwerdeführers, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Es war daher nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde die gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Einkunftsquelle angesehen und keine Ausnahme von der Regel angenommen hat. Ob anderen (vor allem gastgewerblichen) Betrieben die Einkunftsquelleneigenschaft abgesprochen wurde, ist für den Beschwerdefall unerheblich.

3. Im Lichte der Rechtsprechung zur Rechtslage vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 ist davon auszugehen, daß es sich beim vom Beschwerdeführer betriebenen Lebensmitteleinzelhandel seinem äußeren Erscheinungsbild nach um einen Gewerbebetrieb handelt. Bei solchen Tätigkeiten, die nicht der Liebhaberei in der ursprünglichen Bedeutung dieses Begriffes zugezählt werden können, also nicht einer persönlichen Neigung des Steuerpflichtigen entspringen, kann nur in besonderen Ausnahmefällen Liebhaberei angenommen werden (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 30. Jänner 1991, 90/13/0058, mit Hinweisen auf Lehre und Vorjudikatur, vom 28. Jänner 1992, 88/14/0042, und vom 18. März 1992, 92/14/0019).

Ein derartiger Ausnahmefall liegt nicht vor. Das Auftreten von (geschätzten) Verlusten in mehreren Jahren reicht für sich allein nicht aus, das Fehlen des Gewinnstrebens und damit das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen. Im Beschwerdefall kann nicht gesagt werden, daß die Erzielung von positiven Einkünften von vornherein aussichtslos wäre oder daß ein zuverlässiger Schluß auf die mangelnde Ertragsfähigkeit in den folgenden Jahren möglich wäre. Aufzeichnungen, die zu einer anderen Beurteilung führen könnten, wurden vom Beschwerdeführer nicht geführt.

Der Beschwerdeführer verfügt neben seinem Einzelhandelsunternehmen über keine Einkunftsquelle, die es ihm erlauben würde, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die Verluste aus dem Gewerbebetrieb abzudecken. Dieser Umstand bildet ein gewichtiges Indiz für die Gewinnerzielungsabsicht des Beschwerdeführers (vgl. auch das eben zitierte Erkenntnis vom 30. Jänner 1991, 90/13/0058). Der Beschwerdeführer kann auch in seiner Beschwerde nicht erklären, aus welchen anderen Gründen er seinen Betrieb mit beträchtlichem Kostenaufwand erweitert und modernisiert hat. Daß er den Lebensmitteleinzelhandel aus persönlicher Neigung betrieben hätte, behauptete er selbst nicht (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis vom 18. März 1992, 92/14/0019). Die Einkunftsquelleneigenschaft seines Gewerbebetriebes ist somit auch nach dieser Betrachtungsweise zu bejahen.

4. Mit seiner Verfahrensrüge vermag der Beschwerdeführer einen im Sinne des § 42 Abs 2 Z 3 VwGG wesentlichen Verfahrensmangel nicht darzustellen:

Zur Ermittlung positiver Betriebsergebnisse ab 1983 wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Hiebei ist der Verwaltungsgerichtshof ohnehin (auch) von Verlustjahren ausgegangen. Es ist daher gleichgültig, ob solche Verluste nicht (nur) vom Beschwerdeführer behauptet, sondern vom Finanzamt festgestellt wurden.

Inwieweit der Sachverhalt ergänzungsbedürftig wäre, wird vom Beschwerdeführer nicht näher erläutert. Es erübrigt sich daher, auf diese Rüge einzugehen. Zutreffend bemerkt die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift, daß der Beschwerdeführer sein Betriebsergebnis offenbar selbst nicht kennt oder zu dessen Offenlegung nicht bereit ist.

Schließlich behauptet der Beschwerdeführer, der Grundsatz des Parteienghören sei - insbesondere bei der Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 der Liebhabereiverordnung - nicht gewahrt worden. Auch damit zeigt er keinen wesentlichen Verfahrensmangel auf, weil er nicht ausführt, an welchem Vorbringen er durch die behauptete Unterlassung gehindert worden wäre.

Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.