

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.04.1993

Geschäftszahl

93/14/0001

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Onder und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde 1. des Dr. L,

2. des P, beide in G, beide vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in B, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 30. Oktober 1992, Zl. 4/73/1-BK/P-1990, betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführer, ein Arzt sowie ein Gast- und Landwirt, betreiben einen Reit- und Zuchtbetrieb in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Laut Punkt III 2 des (auf Kanzleipapier des nunmehrigen Beschwerdevertreters errichteten) Gesellschaftsvertrages vom 15. Februar 1989 wurde bezüglich Einlagen und Beteiligung der Gesellschafter folgende Regelung getroffen:

- a) Herr Dr. L (Erstbeschwerdeführer) verpflichtet sich, die zur Erreichung des Geschäftszweckes erforderlichen baulichen Anlagen auf seine Kosten zu errichten. Die Vertragsteile haben den Umfang dieser Investitionen bereits besprochen und es herrscht Einvernehmen über denselben. Festgestellt wird in diesem Zusammenhang, daß diese Baulichkeiten bzw. Anlagen im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters Dr. L verbleiben und dieser insbesondere wirtschaftlicher Eigentümer der Baulichkeiten bleibt.
- b) Herr P (Zweitbeschwerdeführer) verpflichtet sich seinerseits, die für die Fütterung der Pferde erforderlichen Futtermittel für die Dauer des aufrechten Bestandes der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Weiters stellt er Grund und Boden für die Errichtung der baulichen Anlagen sowie die Stallungen und den bereits von ihm errichteten Reitplatz für die Dauer der Gesellschaft zur Verfügung.
Als weitere Einlage wird Herr P seine persönliche Arbeitsleistung im erforderlichen Umfang erbringen.

Unter Punkt XIII. ist die Gewinn- und Verlustverteilung wie folgt geregelt:

Der jährliche Reingewinn oder Verlust ist in folgendem Verhältnis zwischen den Gesellschaftern aufzuteilen:

- a) In den ersten beiden Jahren des Bestehens der Gesellschaft erfolgt die Gewinn- und Verlustverteilung im Verhältnis 10 : 90 zugunsten des Dr. L;
- b) im dritten Jahr erfolgt die Gewinn- und Verlustverteilung im Verhältnis 20 : 80 zugunsten des Dr. L;
- c) im vierten Jahr erfolgt die Gewinn- und Verlustverteilung im Verhältnis 30 : 70 zugunsten des Dr. L;
- d) im fünften Jahr erfolgt die Gewinn- und Verlustverteilung im Verhältnis 40 : 60 zugunsten des Dr. L.
- e) Ab dem sechsten Jahr werden Gewinn und Verlust jeweils im Verhältnis 50 : 50 zwischen den beiden Gesellschaftern aufgeteilt.

Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebsausgaben sind den jeweiligen Gesellschaftern zuzurechnen.

Die aus der Gebäudeerrichtung resultierende Vorsteuer in Höhe von S 656.017,59 wurde von der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht in der Umsatzsteuererklärung 1989 geltend gemacht. Mit vorläufigem Umsatzsteuerbescheid wurde der geltend gemachte Vorsteuerbetrag zunächst auch anerkannt. Dieser Bescheid wurde nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens mit einem anderen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid dahin abgeändert, daß die mit der Gebäudeerrichtung in Zusammenhang stehende Vorsteuer mit der Begründung, daß das Gebäude nicht für das Unternehmen der Gesellschaft errichtet worden sei, nicht anerkannt wurde. Gleichzeitig erfolgte auch eine Korrektur der Gewinnermittlung der Gesellschaft unter Berücksichtigung der Rechtsansicht des Finanzamtes bezüglich Vorsteuer.

Mit der nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidung wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführer gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1989 als unbegründet ab; der Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für 1989 gab sie teilweise Folge.

Zur Vorläufigkeit der Veranlagung führte sie unter anderem aus, daß für die Beurteilung der Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle oder eine steuerlich unbeachtliche Voluptuariatätigkeit vorliege, die Betrachtung eines längeren, mehrjährigen Zeitraumes notwendig sei. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufsentscheidung lägen erst die Betriebsergebnisse zweier Jahre vor, nach deren Ergebnissen zwar das Vorliegen einer Einkunftsquelle wahrscheinlich, letztendlich aber doch noch ungewiß sei. Eine Beurteilung der Rechtsfrage nach der Liebhabereiverordnung sei ausgeschlossen, weil der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53/91-15 u.a., Art. I § 1 Abs. 3 Z. 1 und Art. II als gesetzwidrig aufgehoben habe. Durch die Aufhebung des Art. II, welcher das Rückwirkungsgebot für alle nicht rechtskräftig veranlagten Fälle beinhaltet habe, könne die Verordnung auf den gegenständlichen Fall, welcher die Veranlagung 1989 betreffe - unter die Verordnung fielen erst alle Fälle der Veranlagung 1990 -, nicht angewendet werden.

Zur strittigen Frage, ob der aus den Beschwerdeführern bestehenden Gesellschaft nach bürgerlichem Recht das Recht auf Abzug der aus dem Bau der Reithalle resultierenden Vorsteuerbeträge, welche aus auf die Gesellschaft lautenden Rechnungen hervorgingen, zustehe, legte die belangte Behörde im wesentlichen folgendes dar: Die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens für das Unternehmen einer Personengesellschaft liege nur dann vor, wenn das Wirtschaftsgut für das Gesamthand Eigentum der Gesellschaft angeschafft werde. Unter Punkt III 2. des Gesellschaftsvertrages sei jedoch festgehalten, daß sich der Erstbeschwerdeführer verpflichte, als Einlage die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes erforderlichen baulichen Anlagen auf seine Kosten zu errichten. Weiters sei ausdrücklich vereinbart worden, daß diese Baulichkeiten bzw. Anlagen im Sonderbetriebsvermögen des Erstbeschwerdeführers, welcher wirtschaftlicher Eigentümer der Baulichkeiten bleibe, verblieben. Daß diese vertraglichen Vereinbarungen in die Realität umgesetzt worden seien, werde bekräftigt einerseits durch den steuerlichen Vertreter selbst, indem er in einem mit dem Finanzamt geführten Telefonat auf die Frage, ob sich die streitgegenständliche Halle im Gesamthandvermögen der Gesellschaft befinde, dies verneint und bekanntgegeben habe, daß die im Gesellschaftsvertrag beinhalteten Regelungen über die Sonderbetriebsvermögenseigenschaft des errichteten Gebäudes tatsächlich verwirklicht und auch die Aufwendungen für die Halle vom Erstbeschwerdeführer getragen worden seien; andererseits durch die Behandlung der baulichen Anlagen als Sonderbetriebsvermögen des Erstbeschwerdeführers in der Gewinnermittlung für das Jahr 1989. Die Vorbehaltsbeantwortung vom 8. Oktober 1990 enthalte dagegen in sich selbst widersprüchliche Angaben. Einerseits werde entgegen den Vereinbarungen des Gesellschaftsvertrages und den bisherigen Ausführungen behauptet, daß die Halle im Namen und mit dem Geld der Gesellschaft errichtet worden sei. Andererseits werde dem entgegenstehend ausgeführt, daß die Last der Aufwendungen vom Erstbeschwerdeführer getragen worden sei. Ebenso widersprüchlich sei das Vorbringen im Schriftsatz vom 9. Oktober 1991. Einerseits werde ausgeführt, daß die vereinbarte Einbringung des neu errichteten Betriebsgebäudes aus heutiger Sicht nur mehr als Absichtserklärung gewertet werden könne, weil beide Gesellschafter nach Gesellschaftsgründung bei einer Sparkasse ein Darlehen zur Errichtung der Reithalle aufgenommen hätten, weshalb richtigerweise sämtliche Rechnungen an die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gerichtet worden seien. Andererseits gebe der steuerliche Vertreter zur Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO bekannt, daß gegen die Gewinnverteilung im Sinne der eingereichten Abgabenerklärung - Sonderbetriebsausgaben des Erstbeschwerdeführers - keine Einwände erhoben würden. Diese Aussagen seien insofern unvereinbar, als das gleichzeitige Befinden der Reithalle im Gesamthand Eigentum der Gesellschaft und die Geltendmachung von Sonderbetriebsausgaben, welche immer das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen voraussetzten, einander ausschlossen. Außerdem stelle sich die Frage, warum der Zweitbeschwerdeführer dem Erstbeschwerdeführer die gesamten Betriebsausgaben überlasse - was zu einem höheren Einkommen und damit zu einer höheren Steuerbelastung seinerseits führe -, ohne eine Gegenleistung dafür zu erhalten. Genau dies würde er nämlich tun, wenn die Aussage, die Reithalle sei gemeinsam von den Gesellschaftern finanziert worden, richtig wäre. Diesen Schritt würde kein wirtschaftlich denkender Mensch setzen. Daraus sei der Schluß zu ziehen, daß in Wirklichkeit keine gemeinsame Finanzierung der Reithalle erfolgt sei. Vielmehr sei diese - in Entsprechung des Gesellschaftsvertrages - vom Erstbeschwerdeführer mittels Kredit finanziert worden. Daß der Kredit auf beide Gesellschafter bzw. auch auf die Gattin des Zweitbeschwerdeführers aus Gründen der bestehenden Gütergemeinschaft laute, ändere unter Berücksichtigung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nichts an der Tatsache, daß der Kredit dem Erstbeschwerdeführer, insbesondere deshalb, weil er die Kreditzinsen und den Schuldendienst getragen

habe bzw. trage, zuzurechnen sei. Daß er die Kosten trage, sei unstrittig. Diese Tatsache gehe aus den Abgabenerklärungen und auch aus den Ausführungen im Berufungsverfahren hervor, da er andernfalls diese Aufwendungen nicht als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht hätte. Nicht richtig erscheine auch das Vorbringen, daß die gemeinsame Errichtung und Finanzierung der Reithalle deutlich anlässlich der Gewährung eines Zinszuschusses seitens des Amtes der Oberösterreichischen Landesregierung und anlässlich der Gewährung eines Förderungszuschusses durch das Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten zum Ausdruck komme. Dies deshalb, weil aus den betreffenden Schreiben nur hervorgehe, daß dem Reit- und Zuchtbetrieb Zuschüsse für die Errichtung eines Reitbetriebes gewährt würden. Wie bereits aus der Textierung "Errichtung eines Reitbetriebes" (nicht Reithalle) hervorgehe, ließen diese Unterlagen keinesfalls darauf schließen, wer die Halle errichtet und finanziert habe. Unter Anwendung des § 21 Abs. 1 BAO werde die Ansicht vertreten, daß der Sachverhalt entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen - Errichtung des Gebäudes auf Namen und Rechnung des Erstbeschwerdeführers ohne Einbringung in das Gesellschaftsvermögen - verwirklicht worden sei. Die entgegenstehenden Ausführungen in einzelnen Schriftsätzen seien als Schutzbehauptung zu qualifizieren, um der Gesellschaft den in Frage stehenden Vorsteuerabzug zu sichern. Somit sei davon auszugehen, daß die baulichen Anlagen für das Sonderbetriebsvermögen des Erstbeschwerdeführers hergestellt worden seien, die Rechnung jedoch auf die Gesellschaft lauteten. Dies bedeute, daß die Lieferung bzw. sonstige Leistung nicht für das Unternehmen der Gesellschaft ausgeführt worden sei, weshalb der Vorsteuerabzug zu versagen sei. Dies auch deshalb, weil die Berechtigung der Gesellschaft zum Vorsteuerabzug nicht dadurch begründet werden könne, daß der Gesellschafter das zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgut der Gesellschaft zur Nutzung überlasse, welches diese zur Ausführung von Umsätzen verwende.

Dem Erstbeschwerdeführer wäre - selbst wenn berichtigte Rechnungen vorgelegt würden - der Vorsteuerabzug zu versagen, weil ein Leistungsaustausch zwischen ihm und der Gesellschaft nicht vorliege. Die Errichtung der Halle und die Zurverfügungstellung derselben an die Gesellschaft stelle keinen Ausfluß eigener unternehmerischer Tätigkeiten des Erstbeschwerdeführers dar, sondern sei vielmehr die Erfüllung seiner im Gesellschaftsvertrag festgelegten Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft. Das einzige Äquivalent der durch ihn erbrachten Leistung sei sein Gewinnanteil. Somit handle es sich gegenständlich nicht um einen Leistungsaustausch, sondern um eine Leistungsvereinigung, weshalb der Erstbeschwerdeführer bezüglich der Errichtung der Halle nicht unternehmerisch tätig gewesen sei, womit er vom Recht der Vornahme des Vorsteuerabzuges ausgeschlossen sei.

Die Verweigerung des Vorsteuerabzuges habe auch Auswirkungen auf die Gewinnermittlung der Gesellschaft, welche ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittle, wobei die Umsatzsteuer nach dem Bruttosystem verrechnet werde. Dies bedeute, daß die abziehbare Vorsteuer für erworbene Anlage- und Umlaufgüter - entsprechend den Grundsätzen des § 19 EStG - im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgabe und bei Verrechnung mit dem Finanzamt Betriebsaufnahme sei. In der vorgelegten Gewinnermittlung für das Jahr 1989 sei die aus der Gebäudeerrichtung resultierende Vorsteuer in Höhe von S 656.017,49 als Sonderbetriebsausgabe des Erstbeschwerdeführers behandelt worden. Da laut umsatzsteuerrechtlicher Beurteilung zum Vorsteuerabzug weder die Gesellschaft noch der Erstbeschwerdeführer berechtigt sei, sei eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe weder bei der Gesellschaft noch beim Gesellschafter möglich. Außerdem könnte - wäre die Gesellschaft zum Abzug der Vorsteuer berechtigt - diese nicht als Sonderbetriebsausgabe bzw. bei Vereinnahmung als Sonderbetriebsaufnahme an den Erstbeschwerdeführer weitergegeben werden, da in diesem Fall die Umsatzsteuer von der Gesellschaft entrichtet bzw. dieser gutgeschrieben worden wäre. Der Vorwurf, der einheitlich festgestellte Erfolg sei auf die Gesellschafter willkürlich aufgeteilt worden, sei unhaltbar. Die Finanzbehörde sei den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen gefolgt und habe bei der Aufteilung des ermittelten Gewinns dem Erstbeschwerdeführer die mit der Gebäudeerrichtung in Zusammenhang stehenden Darlehenszinsen, Geldverkehrsspesen und die AfA des Gebäudes als Sonderbetriebsausgabe zugerechnet; lediglich die Anerkennung der Vorsteuer als Betriebsausgabe sei - abweichend von der vorgelegten Gewinnermittlung - verweigert worden, was jedoch Ausfluß der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung sei. Angemerkt werde, daß die nachträglich als Betriebsausgabe geltend gemachte Kreditgebühr als Sonderbetriebsausgabe des Erstbeschwerdeführers anzuerkennen sei.

Durch diesen Bescheid erachten sich die Beschwerdeführer erkennbar in ihrem Recht auf endgültige Veranlagung, auf Vorsteuerabzug anlässlich der Errichtung einer Reithalle und auf erklärungsgemäße Gewinnfeststellung verletzt. Sie beantragen, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Vorläufige Veranlagung:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist.

Soweit die Beschwerdeführer die diesbezügliche Begründung des Bescheides des Finanzamtes bemängeln, sind sie darauf hinzuweisen, daß Gegenstand der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle lediglich die

Berufungsentscheidung der belangten Behörde ist. Diese hat es wegen eines Beurteilungszeitraumes von bloß zwei Jahren als noch ungewiß angesehen, ob im vorliegenden Fall eine Einkunftsquelle vorliegt. Daß ein solcher Beobachtungszeitraum für eine endgültige Beurteilung der Ertragsfähigkeit ausreichen würde, behaupten die Beschwerdeführer selbst nicht. Ihr Vorbringen, bis zur Entscheidung der belangten Behörde seien die Jahresabschlüsse 1990 und 1991 nicht eingereicht worden, weshalb zur Beurteilung nur das Ergebnis des Rumpffjahres 1989 vorgelegen habe, spricht nicht für, sondern gegen ihren Standpunkt, weil damit von einem noch kürzeren Beobachtungszeitraum auszugehen wäre. Hiezu kommt, daß die Haltung und die Zucht von Reitpferden zu den klassischen Fällen der Liebhaberei zählen, in denen die - widerlegbare - Vermutung gegen die Einkunftsquelleneigenschaft spricht (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 1989, 84/13/0150, und vom 14. Oktober 1992, 90/13/0133). Daß die belangte Behörde für das Rumpffjahr 1989 einen Gewinn ermittelte (dies insbesondere infolge zugeflossener Rückzahlungen von Vorsteuer-Guthaben, jedoch Nichtanerkennung des Abzuges von Vorsteuern aus Aktivierungen), reichte für die Widerlegung der Liebhabereivermutung keinesfalls aus.

Die Beschwerdeführer haben nunmehr eingesehen, daß die Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990 im Beschwerdefall keine Anwendung finden kann (vgl. näher etwa das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1993, 93/14/0006). Anzuwenden ist das zur Zeit der Verwirklichung des Abgabentatbestandes geltende Recht. Die Ausführungen der Beschwerdeführer über "rein formale Aspekte" der Berufungsentscheidung und über die Heranziehung von in der Liebhabereiverordnung genannten Kriterien vermögen hieran nichts zu ändern.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer hat die belangte Behörde die Vorläufigkeit der Veranlagung klar und nachvollziehbar begründet; ein Ermessensfehler liegt nicht vor. In der Erlassung vorläufiger Abgabenbescheide wegen der Ungewißheit der Einkunftsquelleneigenschaft des Reit- und Zuchtbetriebes ist somit eine Rechtswidrigkeit nicht gelegen (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. April 1989, 89/14/0001).

2. Vorsteuerabzug anlässlich der Errichtung einer Reithalle:

Zutreffend geht die belangte Behörde davon aus, der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG setze unter anderem voraus, daß die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wurde. Werden Wirtschaftsgüter für das Sonderbetriebsvermögen eines Personengeschafters angeschafft - dieses steht im Eigentum des Geschafters und wird der Personengesellschaft nur zur Nutzung überlassen - so werden die betreffenden Leistungen nicht für das Unternehmen der Personengesellschaft ausgeführt; die Gesellschaft ist somit nicht berechtigt, Vorsteuern abzuziehen, die im Zusammenhang mit Sonderbetriebsausgaben ihres Geschafters anfallen (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Anm. 90 ff; dieselben, Mehrwertsteuer-Handbuch, 5. Auflage, § 12 Anm. 10, Seite 385).

Gegen diese Rechtsmeinung führen die Beschwerdeführer nichts mehr ins Treffen. Sie bezweifeln aber das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen bzw. von Sonderbetriebsausgaben. Der Verwaltungsgerichtshof kann aber nicht finden, daß die diesbezüglichen, oben wiedergegebenen Erwägungen der belangten Behörde unschlüssig wären. Hiebei konnte sie sich insbesondere auf die klare Vertragslage stützen. Wenn sie den späteren Darstellungsversuchen der Beschwerdeführer, es hätte sich bloß um nicht verwirklichte Absichtserklärungen gehandelt, nicht gefolgt ist, so ist hierin eine Rechtswidrigkeit nicht zu erblicken. Die Argumentation der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren - aber auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren - ist nämlich insofern zwispältig, als sie für ertragssteuerliche Zwecke die - von der allgemeinen Gewinnverteilungsregelung unabhängige - Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben (insbesondere Gebäude-AfA und Darlehenszinsen) zugunsten des Erstbeschwerdeführers anstreben; selbst in der Beschwerde wird auf die wesentlich höhere Steuerprogression des Erstbeschwerdeführers und dessen bei Zuweisung höherer Verlustanteile höhere Einkommensteuersparnis hingewiesen. Für Zwecke des Vorsteuerabzuges der Gesellschaft versuchen die Beschwerdeführer hingegen das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen zu leugnen. Die Qualifizierung von AfA und Finanzierungskosten für die Reithalle als Sonderbetriebsausgaben des Erstbeschwerdeführers setzt aber die Zugehörigkeit der Reithalle zu dessen Sonderbetriebsvermögen voraus (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, 2. Auflage, § 23 Tz 45 und 46).

Was die Ausführungen der Beschwerdeführer über das Unterbleiben einer "Zusammenkunft aller Beteiligten" beim Finanzamt sowie über den Zeitpunkt des behördlichen Verlangens nach Vorlage von Unterlagen betrifft, so ist nicht zu erkennen, worin in diesem Zusammenhang ein wesentlicher Verfahrensmangel gelegen sein soll.

Mit ihrem Vorbringen, die Reithalle sei im Anlagevermögen der Gesellschaft angesetzt und die AfA als Betriebsausgabe der Gesellschaft geltend gemacht worden, lediglich bei der Verteilung des Erfolges sei die AfA beim Erstbeschwerdeführer berücksichtigt worden, legen die Beschwerdeführer keinen Umstand dar, der gegen die Annahme eines Sonderbetriebsvermögens sprechen würde. Sie verkennen offenbar, daß auch Sonderbetriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsausgaben bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte zu erfassen sind (vgl. etwa Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a. a.O., Tz 47). Gehörte die Reithalle nicht zum Sonderbetriebsvermögen, so wären die mit ihr in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben bei der Gewinnermittlung entsprechend dem gesellschaftsvertraglichen Schlüssel zu berücksichtigen gewesen, was aber nicht geschehen ist, wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend bemerkt.

Was die Mithaftung des Zweitbeschwerdeführers für die Darlehensschuld anlangt, so kommt darin keine Änderung des schriftlichen Gesellschaftsvertrages zum Ausdruck, zumal die Beschwerdeführer nicht bestreiten

können, daß die Last der Aufwendungen im Innenverhältnis vom Erstbeschwerdeführer zu tragen war. Schließlich ist unerfindlich, warum sich aus dem Vorliegen von Förderungszusagen der öffentlichen Hand der Ausschluß von Sonderbetriebsvermögen ergeben soll.

3. Gewinnfeststellung:

Unbegründet ist der Vorwurf der Beschwerdeführer, die Feststellung, daß die aus der Gebäudeerrichtung resultierende Vorsteuer bei der Gewinnermittlung von ihnen als Sonderbetriebsausgabe behandelt worden sei, wäre aktenwidrig. Vielmehr ergibt sich aus der Erklärung der Einkünfte sowie aus der Beilage zur Überschußrechnung 1989, daß dies sehr wohl der Fall war; insoweit wurde der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel von den Beschwerdeführern nicht herangezogen. Neuerlich ist auf die Erfassung von Sonderbetriebsausgaben bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte einer Personengesellschaft hinzuweisen.

Auch der Behauptung der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe eine willkürliche Gewinnverteilung vorgenommen, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht folgen: Die belangte Behörde hat lediglich die ertragsteuerlichen Folgerungen aus der Verweigerung des Vorsteuerabzuges gezogen.

Verfehlt ist schließlich der Vorwurf mangelnder Konsequenz, weil die belangte Behörde wohl die - bezahlte - Vorsteuer von den Investitionen nicht als Betriebsausgabe behandelt, die aus den Vorsteuern resultierenden Umsatzsteuergutschriften aber als Betriebseinnahme belassen habe: Ein nicht abzugsfähiger Vorsteuerbetrag gehört zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes, auf dessen Anschaffung er entfällt. Ergibt sich nach den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes die Nichtabzugsfähigkeit eines als abzugsfähig behandelten Vorsteuerbetrages, so ist er nach § 6 Z. 11 zweiter Satz EStG 1972 bei dem Wirtschaftsgut, auf dessen Anschaffung er entfällt, als (nachträgliche) Anschaffungskosten zu aktivieren (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., § 6 Tz 118). Die steuerliche Berücksichtigung erfolgt im Wege der AfA. Hingegen war die Rückzahlung von Umsatzsteuer-Guthaben gemäß § 19 EStG 1972 im Jahr des Zuflusses (1989) als Betriebseinnahme der Gesellschaft zu erfassen. Die Vorgangsweise der Abgabenverwaltung entsprach somit dem Gesetz.

Die vorliegende Beschwerde erweist sich demnach 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.