

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

17.09.1996

Geschäftszahl

95/14/0052

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 der F GmbH & Co KG in G, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 31. Jänner 1995, Zl. 12/1/5-BK/Kd-1994, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Umsatz- und Gewerbesteuer 1989 und 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1990 und Gewerbesteuer 1990 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 12.920 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine GmbH & Co KG, betreibt seit 1989 eine Tennis- und Squashhalle mit angeschlossenen Restaurant. In den Jahren 1989 bis 1992 erzielte sie Verluste in folgender Höhe:

1989:	5,958.264 S
1990:	2,031.081 S
1991:	1,360.202 S
1992:	720.959 S

Bei Erlassung der Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer für 1989 und 1990 ging das Finanzamt davon aus, die Betätigung der Beschwerdeführerin stelle wahrscheinlich eine Einkunftsquelle und eine unternehmerische Tätigkeit dar, wegen der Ungewißheit hätten die Bescheide jedoch gemäß § 200 Abs. 1 (iVm § 190 Abs. 1) BAO vorläufig zu ergehen. Es liege eine zeitlich begrenzte Beteiligung der Gesellschafter der Beschwerdeführerin vor, welche sich aus dem im Gesellschaftsvertrag festgelegten Kündigungsausschluß für die ersten zehn Jahre ergebe. Ungewiß sei auch, ob eine Betätigung iSd Abs. 1 oder des Abs. 2 des § 1 der LiebhabereiVO vorliege.

In der Berufung bekämpfte die Beschwerdeführerin die Vorläufigkeit der Bescheide und brachte im wesentlichen vor, ihre Betätigung sei eine solche nach § 1 Abs. 1 der LiebhabereiVO. Nach der Bestimmung des § 2 Abs. 2 der LiebhabereiVO seien Anlaufverluste jedenfalls anzuerkennen. Auch im Falle einer zeitlich begrenzten Beteiligung sei daher kein Grund für eine vorläufige Veranlagung gegeben.

Die belangte Behörde forderte in der Folge die Beschwerdeführerin mit Ergänzungsauftrag vom 10. Juli 1994 auf, das Nichtvorliegen einer zeitlich begrenzten Beteiligung zu begründen und eine "Gesamtrenditeberechnung" bis zum 31. Dezember 1999 sowie sämtliche Unterlagen über ihre Betätigung vorzulegen.

Die Beschwerdeführerin brachte sodann vor, der zehnjährige Kündigungsausschluß sei vereinbart worden, um einen vorzeitigen Ausstieg der Gesellschafter zu verhindern. Der gegenständliche Fall sei kein Beteiligungsmodell; es sei daher auch nicht wie bei derartigen Modellen eine Abschichtung der Gesellschafter vereinbart. Eine Gesamtgewinnberechnung (zum Stichtag 31. Dezember 1999) könne nicht erstellt werden. Es sei aber ab dem Jahr 1995 mit Gewinnen zu rechnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Eine zeitliche Begrenzung der Beteiligung liege vor, wenn mit dem Ausscheiden der Gesellschafter vor einem anteiligen Gesamtgewinn zu rechnen sei. Gemäß § 4 Abs. 4 der LiebhabereiVO vom 18. Mai 1990 sei im Falle der zeitlichen Begrenzung einer Beteiligung auch für den Anlaufzeitraum die Frage der Liebhaberei zu prüfen. Nach dem Gesellschaftsvertrag könne erstmals zum 31. Dezember 1999 jeder Gesellschafter die Gesellschaft kündigen und könne die Gesellschaft ab dem 31. Dezember 1999 ihre Auflösung beschließen. Für die Vorläufigkeit der Bescheide genüge es, daß mit dem Ausscheiden der Gesellschafter zu rechnen sei. Die Beschwerdeführerin habe keine Prognose über die künftige Gewinnentwicklung vorgelegt. Sie habe somit nicht aufzeigen können, daß eine langfristige Betätigung der Gesellschaft wahrscheinlich sei. Da im konkreten Fall ungewiß sei, ob ein positives gesellschaftliches Gesamtergebnis vor dem Ausscheiden der Gesellschafter bzw. vor der Auflösung der Gesellschaft erzielt werden könne, liege eine zeitliche Begrenzung iSd § 4 Abs. 4 der LiebhabereiVO vor. Die zeitliche Begrenzung sei aufgrund des festgestellten Sachverhaltes schon bei Beginn der Betätigung ersichtlich.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich erkennbar in dem Recht verletzt, daß die Feststellung von Einkünften und die Festsetzung von Gewerbe- und Umsatzsteuer nicht vorläufig erfolge.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Diese Verfahrensbestimmung bezweckt ihrem Wortlaut und ihrer erkennbaren Zielsetzung, aber auch ihrer historischen Entwicklung nach nichts anderes, als einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabensanspruch in jenen Fällen realisieren zu können, in denen der eindeutigen und zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder der Höhe der Abgabenschuld nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewißheiten im Tatsachenbereich entgegenstehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Dezember 1993, 93/14/0123). Dies gilt gemäß § 190 Abs. 1 BAO für Feststellungen nach §§ 185 bis 189 BAO sinngemäß.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit den Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Sanierungsgewinne sowie der Freibeträge nach §§ 104 und 105.

Die LiebhabereiVO BGBl. 322/1990 ist - nach der Aufhebung ihres eine Übergangsbestimmung enthaltenden Art. II durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91, Slg. 12943 - auf Tatbestände anzuwenden, die ab ihrem Inkrafttreten (mit dem der Kundmachung der Verordnung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, das ist der 23. Juni 1990) verwirklicht worden sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 95/14/0001). Der Verwaltungsgerichtshof hat hinsichtlich Einkommensteuer dieses Inkrafttretens dahingehend ausgelegt, daß die Verordnung ab der Veranlagung 1990 anzuwenden sei (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 12. August 1994, 94/14/0025, und vom 25. Jänner 1995, 93/15/0101). Hinsichtlich Umsatzsteuer hat er hingegen ausgesprochen, der aus der LiebhabereiVO gewonnene Liebhabereibegriff sei im zeitlichen Geltungsbereich dieser Verordnung grundsätzlich auch im Zusammenhang mit § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG heranzuziehen; in zeitlicher Hinsicht seien aber erst nach dem 22. Juni 1990 getätigte Umsätze erfaßt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 5. August 1993, 93/14/0036, und vom 9. Mai 1995, 95/14/0001).

Gemäß § 4 Abs. 4 der ab 23. Juni 1990 geltenden LiebhabereiVO vom 18. Mai 1990, BGBl. 322, ist für die Frage, ob beim einzelnen Gesellschafter einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit Liebhaberei vorliegt, darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes aus der Personenvereinigung ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Eine Betätigung, die von vornherein nur auf einen bestimmt begrenzten Zeitraum (von noch absehbarer Dauer) geplant ist, kann sowohl im zeitlichen Geltungsbereich der LiebhabereiVO - dies läßt sich aus § 4 Abs. 4 der VO ableiten - als auch vor diesem Geltungszeitraum nur dann als Einkunftsquelle angesehen werden, wenn die Betätigung objektiv geeignet ist, innerhalb dieses geplanten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Die von vornherein geplante zeitliche Beschränkung kann sich dabei auch auf den Zeitraum der Beteiligung beziehen.

Stellt sich die Frage, ob ein Gesellschafter eine Beteiligung von vornherein nur für einen bestimmt begrenzten Zeitraum eingehen will, und besteht nicht die Möglichkeit, die Ungewißheit über den von vornherein bestehenden Plan des Gesellschafters (hinsichtlich des Zeitraumes seiner Beteiligung) bis zur Bescheiderlassung zu beseitigen, so sind die Voraussetzungen dafür gegeben, die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO gemäß § 200 Abs. 1 iVm § 190 Abs. 1 BAO - im Rahmen des Feststellungsbescheides ist auch über die Anteile der Gesellschafter abzusprechen - vorläufig vorzunehmen. Das bloß befristet geplante Engagement der Gesellschafter ist dabei von der uU unbefristet geplanten Betätigung der

Gesellschaft zu unterscheiden. Die vorläufige Festsetzung von Gewerbesteuer und - im Grunde des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 - von Umsatzsteuer einer Gesellschaft aus dem Grunde der Ungewißheit über einen von vornherein bestehenden Plan betreffend die zeitliche Beschränkung könnte sich jedenfalls nur auf eine geplante zeitliche Beschränkung der Betätigung der Gesellschaft selbst stützen.

Ob das Engagements eines Gesellschafters einer Personengesellschaft bzw. der Gesellschaft von vornherein nur auf einen bestimmten Zeitraum geplant ist, ist für die Frage von Bedeutung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt. Eine Ungewißheit über die von vornherein geplante zeitliche Beschränkung des Engagements als Gesellschafter bzw. der Gesellschaft kann aber nur dann angenommen werden, wenn ein Umstand für einen derartigen Plan spricht. Die Beschwerdeführerin verweist zu Recht darauf, daß im gegenständlichen Fall ein Indiz für eine zeitliche Beschränkung nicht erkennbar ist. Wenn der Gesellschaftsvertrag im gegenständlichen Fall festlegt, daß die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet wird, die Gesellschafter jedoch erstmals zum 31. Dezember 1999 die Kündigung der Gesellschaft aussprechen können, so weist diese Vereinbarung für sich allein weder hinsichtlich der Gesellschaft noch hinsichtlich der Gesellschaft auf eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung der Betätigung hin. Auch die Nichtvorlage einer Prognose über die Gewinnentwicklung ist für sich kein Indiz für eine beabsichtigte zeitliche Beschränkung der Beteiligung. Wenn die belangte Behörde daher aufgrund der genannten Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag und aus dem Umstand, daß die Beschwerdeführerin eine Prognose über die weitere Gewinnentwicklung nicht vorgelegt hat, in sachverhältnismäßiger Hinsicht annimmt, daß mit dem Ausscheiden der Gesellschafter nach zehnjähriger Beteiligungsdauer bzw. mit einer Auflösung der Gesellschaft nach Ablauf von zehn Jahren zu rechnen sei, so hat sie eine Beweiswürdigung vorgenommen, die der erforderlichen Schlüssigkeit entbehrt und daher der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht standhält. Die Verletzung von Verfahrensvorschriften erweist sich als wesentlich, weil ohne Vorliegen einer zeitlichen Beschränkung die Betätigung der Beschwerdeführerin im Grunde des § 2 Abs. 2 der LiebhabereiVO als Einkunftsquelle anzusehen ist.

Hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für 1990 sowie hinsichtlich Gewerbesteuer 1990 ist der angefochtene Bescheid daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Daran ändert nichts, daß die belangte Behörde in der Gegenschrift anführt, ein weiterer Grund für die Vorläufigkeit der Bescheide sei die Ungewißheit darüber, ob die Beteiligung an einer Personengesellschaft zum Betrieb von Tennis- und Squashplätzen als Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LiebhabereiVO einzustufen ist. Ob das Bewirtschaften einer größerer Zahl von Tennis- und Squashplätzen dann als Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern angesehen werden kann, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, wenn die Bewirtschaftung im Wege einer Personengesellschaft durch eine größere Anzahl von Personen erfolgt, kann dahingestellt bleiben. Die Beschwerdeführerin hat in ihrem Betrieb nämlich einen großen Teil der Einnahmen (lt. Jahresabschluß für 1990 ca. 1,7 Mio S) aus dem Restaurant erzielt. Aus welchen Gründen aber trotz der nicht im Hintergrund stehenden gastwirtschaftlichen Aktivitäten Zweifel daran bestehen, daß die Betätigung der Beschwerdeführerin eine solche nach § 1 Abs. 1 der LiebhabereiVO ist, zeigt die belangte Behörde nicht auf.

Zum weiteren Teil des angefochtenen Bescheides sind folgende Überlegungen anzustellen:

Für das Jahr 1989 und, soweit Umsatzsteuer betroffen ist, für Zeiträume vor dem 23. Juni 1990, findet die LiebhabereiVO keine Anwendung.

Eine Einkunftsquelle liegt nur vor, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171).

Die mit Verlusten aus einer Betätigung konfrontierte Abgabenbehörde ist verpflichtet, die Verluste zum Anlaß dafür zu nehmen, deren rechtliche Beurteilung als negative Einkünfte iSd EStG anhand der Ertragsfähigkeit der Betätigung zu prüfen. Sache des Steuerpflichtigen ist es dabei, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offenzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft einer solchen Betätigung zuverlässig beurteilen läßt. Im Grunde des § 119 BAO hat der Abgabepflichtige nämlich alle für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände offen zu legen, worunter alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit in absehbarer Zeit fallen, die nur dem Abgabepflichtigen bekannt sein können und für die er demnach auch näher an Sache und Beweis ist als die Abgabenbehörde (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 93/13/0171).

Es ist unbestritten, daß die Beschwerdeführerin trotz Aufforderung der Behörde eine Prognose über den für die Erreichung eines Gesamtgewinnes erforderlichen Zeitraum nicht vorgelegt hat. Solcherart kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, es bestehe keine Gewißheit, daß die Betätigung der Beschwerdeführerin als Einkunftsquelle zu qualifizieren sei. Auch wenn nach der hg. Rechtsprechung zu § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 Liebhaberei in umsatzsteuerlicher Hinsicht nur anzunehmen ist, wenn Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können (vgl. das hg. Erkenntnis 93/13/0171), konnte die belangte Behörde im Hinblick auf den von ihr zu beurteilenden Sachverhalt zu Recht von einer Ungewißheit ausgehen. Durch die Vorläufigkeit der Festsetzung von Gewerbesteuer 1989

sowie Umsatzsteuer 1989 und 1990 und der Feststellung von Einkünften für 1989 wird die Beschwerdeführerin insoweit nicht in Rechten verletzt.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1990 und Gewerbesteuer 1990 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzugeben. Im übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.