

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

23.02.2005

**Geschäftszahl**

2002/14/0024

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde 1) der WgmbH und Mitgesellschafter

2) des F Z und 3) der M Z alle in L, alle vertreten durch Dr. Günther Klepp, Dr. Peter Nöbauer und Mag. Franz Hintringer, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Graben 28, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 19. Dezember 2001, GZlen. RV548/1-7/1999, RV701/1-7/2000 und RV998/1-7/2001, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 2000, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Erstbeschwerdeführerin, eine im Jahr 1992 errichtete atypisch stille Gesellschaft (im Folgenden: Gesellschaft), betreibt ein Restaurant samt angeschlossener Freizeitanlagen. Der Zweitbeschwerdeführer und die Drittbeschwerdeführerin sind atypisch stille Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin.

In den Jahren 1995 bis 2000 erklärte die Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988) in Höhe von minus S 994.309,- (1995), minus S 1.273.553,- (1996), minus S 1.344.548,- (1997), minus S 2.794.118,- (1998), minus S 1.816.369,- (1999) und minus S 1.714.586,- (2000).

Die Einkünfte für die Jahre 1995 bis 1997 wurden zunächst den Erklärungen entsprechend - gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig - festgesetzt. In weiterer Folge qualifizierte das Finanzamt die gegenständliche Betätigung jedoch als Liebhaberei und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1995 bis 1997 endgültig mit Null fest.

Gegen diese Bescheide erhob die Gesellschaft Berufung und beantragte, die Einkünfte entsprechend den vorläufigen Bescheiden festzusetzen. Begründend wurde ausgeführt, nach Ansicht des Finanzamtes sei der gegenständliche Betrieb unter objektiven Gesichtspunkten nicht in der Lage, in absehbarer Zeit ein positives Gesamtergebnis zu erzielen, weshalb die Tätigkeit als Liebhaberei im Sinne der LVO einzustufen sei. Doch habe die Abgabenbehörde weder das Vorliegen eines konkreten Tatbestandes der LVO (§ 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2) noch die durchgeführten Ermittlungen und die rechtlichen Erwägungen dargelegt. Ohne sich mit der Ermittlung und der Höhe eines möglichen Veräußerungsgewinnes auseinander zu setzen, sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass selbst unter Einbeziehung eines solchen kein Totalgewinn zu erzielen sei. Auf die Verlustursachen und die Entwicklung der Verluste sei in keiner Weise eingegangen worden. Es sei weder geprüft noch gewürdigt worden, ob Maßnahmen zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation ergriffen worden seien und ob der Betrieb insgesamt ein marktgerechtes Verhalten gezeigt habe. Bei der gegenständlichen Tätigkeit handle es sich um den Betrieb eines Restaurants, einer Sauna mit Solarium, einer Tennishalle, von Tennis-Freiplätzen und Asphaltstockbahnen; dem äußeren Erscheinungsbild nach liege ein Gewerbebetrieb vor. Bei solchen Tätigkeiten, die nicht wie Liebhabereitätigkeiten in der ursprünglichen Bedeutung dieses Begriffes auf die Neigung des Steuerpflichtigen zurückzuführen seien, könne nur in Ausnahmefällen Liebhaberei

angenommen werden. Das Auftreten von Verlusten reiche für sich allein nicht aus, vom Fehlen eines Gewinnstrebens auszugehen und keine Einkunftsquelle anzunehmen.

Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste sei insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste bezogen auf die konkrete Betätigung als gravierend einzustufen seien. Dabei sei das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten. Für die Annahme von Liebhaberei spreche, wenn z.B. die Verluste den Umsatz erreichten oder überstiegen. Im konkreten Fall seien folgende Relationen zwischen Umsätzen und verrechenbaren Verlusten gegeben:

Jahr	Umsatz	Verlust	Prozent
1991	0,--	120.000,-- Rechtsanwaltskosten	
1992 (3 Tage)	211.987,-- (Eröffnungsfeier)	1,710.595,-- (im Wesentlichen AfA)	
1993	4,815.587,--	3,314.739,--	68,84
1994	5,601.595,--	1,897.826,--	33,88
1995	7,122.047,--	994.309,--	13,97
1996	5,815.673,--	1,273.553,--	21,90
1997	5,515.075,--	1,344.548,--	24,38
1998	4,291.841,--	2,793.569,--*)	65,09

\*) außerplanmäßige Abschreibung S 790.000,--

Die Behörde habe es bisher unterlassen, die Ursachen für das Entstehen der Verluste zu ergründen. Ausgabenseitig lasse der Betrieb eine von erwerbswirtschaftlichem Denken geprägte Struktur erkennen. Fremdpersonal werde im notwendigen Ausmaß beschäftigt. Das Gehalt der Geschäftsführer sei so niedrig angesetzt, dass gerade noch Versicherungsschutz in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung bestehe. Die Ehefrauen der Geschäftsführer arbeiteten unentgeltlich in der Küche bzw. im Service. Der Betrieb habe an sieben Tagen pro Woche geöffnet und verfüge über eine der Betriebsgröße angemessene Organisation sowie über eine qualitativ angemessene Betriebsausstattung. Es würden laufend Werbemaßnahmen über die Medien bzw. durch Postwurfsendungen gesetzt. Um die Belastungen durch Fremdkapitalzinsen so gering wie möglich zu halten, werde der Betrieb bei Bedarf durch Eigenmittel der Gesellschafter ausgestattet.

Einnahmenseitig bleibe der Betrieb hinter den Erwartungen zurück. Vor Eröffnung habe man bereits Prognoserechnungen erstellen müssen, um Förderungen aus dem ERP-Fonds und dem Tourismusimpulsprogramm bzw. um Bürgeskreditzuschüsse zu erhalten. Einem Betrieb, der objektiv nicht in der Lage sei, Gewinne zu erwirtschaften, könnten ERP- oder Bürgesförderungen gar nicht zuerkannt werden. Auch dies spreche gegen die Annahme von Liebhaberei. Die Umsatzentwicklung der ersten Jahre zeige eine positive Entwicklung. Im zweiten Geschäftsjahr habe eine Steigerung von mehr als 16 %, im dritten Geschäftsjahr sogar von 27 % erzielt werden können. Nachdem jedoch in unmittelbarer Nähe ein Konkurrenzbetrieb eröffnet worden sei, sei der Umsatz drastisch eingebrochen. Der Umsatz habe 1995 noch S 7,122.047,-- betragen, 1998 sei er auf S 4,291.841,-- zurückgegangen. Mit öffentlichen Mitteln errichtete Betriebe, wie der Konkurrenzbetrieb, welche außerdem Zuschüsse zur Verlustabdeckung erhielten, konkurrierten auf Grund der örtlichen Nähe unmittelbar mit privatwirtschaftlich organisierten Betrieben. Hand in Hand mit dem Rückgang der Tenniseinnahmen hätten sich auch die Umsätze des Restaurantbetriebes verringert. Die Einführung der 0,5 Promillegrenze habe diesen Trend noch zusätzlich verstärkt. Obwohl versucht worden sei, durch zusätzliche Werbemaßnahmen, die Einführung eines Mittagsmenüs, Grillabende, Wildwochen u.v.a. diesem Trend entgegenzuwirken, habe dies nicht den erhofften Erfolg gebracht. Das Preispotenzial sei weitgehend ausgenutzt worden, ohne dabei überhöhte Preise zu verlangen. Ein derartiges Bemühen spreche gleichfalls gegen die Annahme von Liebhaberei.

Nur wenn die Produkte und Leistungen direkt am Markt vorbeigingen und der Steuerpflichtige nicht darauf reagiere, könne Liebhaberei angenommen werden. Die Gesellschaft habe auf die Aufnahme ihrer Produkte bzw. Leistungen durch den Markt reagiert. Nachdem erkannt worden sei, dass Umsatzsteigerungen im Freizeitanlagenbereich wie auch im Restaurant wegen ungleicher Wettbewerbsbedingungen von außen (Zuschüsse durch die öffentliche Hand) nicht realistisch seien, seien Schritte zur Änderung der Leistungspalette in die Wege geleitet worden. Auf Grund der optimalen Eignung der Hallenräumlichkeiten und der vorhandenen sonstigen notwendigen Infrastruktur (Sanitäranlagen, Gasthauseinrichtung) habe die Gesellschaft den Betrieb

einer Großraumdisco in Planung gegeben. Die Umsetzung sei jedoch an der Flächenwidmung gescheitert, ebenso wie die Umgestaltung in einen Gokartbetrieb.

Anhand der im Einzelnen zu prüfenden Kriterien ergebe sich, dass der gegenständliche Betrieb trotz aufgetretener Verluste zweifelsfrei als Einkunftsquelle zu beurteilen sei. Die Art wie der Betrieb geführt werde, lasse erkennen, dass das betriebliche Geschehen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtet sei. Die Verlustursachen seien von außen einwirkende Unwägbarkeiten und nicht auf mangelnde oder fehlende Organisation zurückzuführen. Das Unternehmen sei bestrebt, seine Leistungen den Marktbedürfnissen anzupassen und dabei das Preispotenzial weitestgehend auszunutzen. Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage seien gesetzt worden, wobei diesen Maßnahmen einnahmenseitig kaum Erfolg beschieden gewesen sei; ausgabenseitig seien jedoch bereits Einsparungen im Personalbereich und bei den Finanzierungskosten gelungen.

Im Zuge eines Vorhaltsverfahrens betreffend die Veranlagung 1998 legte die Gesellschaft eine Prognoserechnung für den Zeitraum 1999 bis 2027 vor, aus der sich ergab, dass unter Einrechnung der Verluste 1991 bis 1998 im Jahr 2027 ein Gesamtergebnis von minus S 19,514.145,- erzielt würde. Weiters wird ausgeführt, dass dieser Verlust durch einen Veräußerungsgewinn gedeckt sei, welcher bei der gegenständlichen Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 steuerpflichtig und daher in den maßgeblichen wirtschaftlichen Gesamterfolg einzubeziehen sei.

Das Finanzamt verneinte auch für die Jahre 1998 bis 2000 das Vorliegen einer Einkunftsquelle und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null fest.

Gegen diese Bescheide erhob die Gesellschaft gleichfalls Berufungen.

Über Vorhalt vom 18. Oktober 2001 wurden der belangten Behörde diverse Unterlagen, u.a. Muster von Postwurfsendungen bzw. von sonstigen Werbeaussendungen, Schriftverkehr über die gewährten Förderungen, Preislisten, Schriftverkehr über die beabsichtigte Verwertung und Zeitungsartikel übermittelt. In Beantwortung der gestellten Fragen wurde erläutert, dass der Betrieb direkt an der Zufahrtsstraße zu einem Badensee liege und sowohl mit dem Auto als auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln leicht erreichbar sei. Der Badensee, der Donau-Radweg, das benachbarte Fitness-Studio sowie die Aulandschaft bildeten das passende Umfeld für sportbegeisterte und freizeitorientierte Menschen. Der angesprochene, im Oktober 1993 eröffnete Konkurrenzbetrieb liege in ca. 300 m Entfernung. Darauf habe die Gesellschaft mit diversen zusätzlichen Werbemaßnahmen (wie z.B. Happy Hour Montag bis Freitag 8.00 bis 13.00 Uhr und täglich von 22.00 bis 24.00 Uhr, Tennisschule, Ferientenniskurse, Radlermenü, Seniorenmenü, BCI-Stammtisch mit Ripperlessen, Schmankerlwochen, Gansl- und Entenschmaus, "Italien bei uns zu Gast", Amerikanische Steakwochen, Faschingskehrhaus, Fischschmaus, Silvesterparty, Kulinarischer Frühling) reagiert.

Das Preispotenzial sei von Beginn an weitgehend ausgenutzt worden. Wegen der Angemessenheit des Preis/Leistungsverhältnisses im Vergleich zu anderen Tennishallen, sei im Zuge der Eröffnung des Konkurrenzbetriebs keine Preisreduzierung erfolgt. Die Abo- und Stundenpreise seien "Bruttopreise und nicht an zusätzliche Mitgliedsbeiträge gebunden - wie dies bei Konkurrenzbetrieben üblich" sei; die Preise seien daher nicht direkt vergleichbar. Um im Preisvergleich mit den Mitbewerbern bestehen zu können, seien trotz gestiegener Kosten keine Preiserhöhungen erfolgt; in der Wintersaison 2001/2002 sei sogar eine Reduzierung des Abo-Preises um bis zu S 2.000,- vorgenommen worden, um eine bessere Auslastung der Hallenplätze zu gewährleisten.

In den Jahren 1995/96 seien erstmals Verhandlungen über den Verkauf des gegenständlichen Betriebes "zur Umgestaltung als Großraumdisco" erfolgt. Die Verhandlungen mit den Behörden seien von den (namentlich genannten) Kaufinteressenten geführt worden. Schließlich sei das Projekt seitens der Kaufinteressenten aufgegeben worden, weil die Sonderwidmung als Sport- und Erholungsflächen der künftigen Nutzung entgegen gestanden hätte und eine Umwidmung nicht genehmigt worden wäre. Da die Undurchführbarkeit des Projektes bereits im Vorstadium zu Tage getreten sei, seien keine schriftlichen Planungsunterlagen vorhanden.

Im Zeitraum vom 18. März 1999 bis 15. Juli 1999 seien Verkaufsgespräche mit den Betreibern einer Gokartbahn geführt worden. Die Verhandlungen mit der Gewerbebehörde sowie den Kreditgebern seien durch die Kaufinteressenten erfolgt. Letztlich sei für dieses Projekt seitens der Investoren keine Finanzierung zu Stande gebracht worden.

Nach dem Scheitern der beiden Projekte habe die Gesellschaft am 27. April 2000 ein Immobilienbüro mit der Verwertung des Objektes beauftragt. Es seien auch konkrete Verkaufsgespräche geführt worden, doch auch diesen - in einem angeschlossenen Zeitungsartikel schon als beinahe fix bezeichneten - Verkauf habe man nicht realisieren können.

Derzeit seien Verhandlungen über eine langfristige Verpachtung im Gange, die Realisierung dieses Projektes sei jedoch noch nicht absehbar. Diese Maßnahme brächte langfristig gleich bleibende bzw. steigende Einnahmen und eine Abwälzung der Kosten (mit Ausnahme von AfA, Zinsen, Geschäftsführungsvergütung, Ertragsteuern, etc.) auf die Pächter.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen insoweit Folge, als sie die Einkünfte wiederum erklärungsgemäß festsetzte, allerdings zugleich aussprach, dass die Feststellung der

Einkünfte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolge. Begründend führte die belangte Behörde aus, die gegenständliche Tätigkeit sei unter § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993 (Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle) einzuordnen. Der Anlaufzeitraum ende mit dem Jahr 1994. Die Gesellschaft habe bis einschließlich 2000 aus der gegenständlichen Tätigkeit einen Gesamtverlust in Höhe von S 17,208.547,-- erwirtschaftet. Die gegenständliche Tätigkeit weise das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes auf. Die Art, wie der Betrieb geführt werde, lasse erkennen, dass das betriebliche Geschehen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtet sei.

Aus der berufungsgegenständlichen Tätigkeit seien ohne Ausnahme bisher nur Verluste erwirtschaftet worden, was gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle sprechen würde.

Zu den äußeren Verlustursachen sei auszuführen, dass sich der gegenständliche Betrieb direkt an der Zufahrtsstraße zu einem Badesee befinde und sowohl mit dem Auto als auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln leicht erreichbar sei. Es handle sich um eine ausgesprochen gute Lage. Allerdings sei ein Konkurrenzbetrieb in ca. 300 m Entfernung errichtet worden.

Zu den inneren Verlustursachen sei auszuführen, dass von einem großen Engagement der Gesellschafter auszugehen sei. Um Fremdkapitalzinsen so gering wie möglich zu halten, werde der Betrieb bei Bedarf durch Eigenmittel der Gesellschafter ausgestattet. Fremdpersonal werde nur im unbedingt notwendigen Ausmaß verwendet. Die Geschäftsführerbezüge seien gering gehalten.

Es würden ständig Werbemaßnahmen über Medien und mittels Postwurfsendungen gesetzt und im Restaurant laufend "Spezialitätenwochen" veranstaltet. Zum normalen Leistungsangebot gebe es zusätzlich diverse Veranstaltungen (Partys, Sportturniere, etc.).

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass sowohl die äußeren als auch die inneren Verlustursachen nicht auf eine schlechte Organisation der Betätigung schließen ließen. Die Verlustsituation sei auf Grund äußerer Umstände (durch die öffentliche Hand subventionierter Konkurrenzbetrieb) gegeben. Diese Umstände sprächen für eine Gewinnerzielungsabsicht der Beschwerdeführer.

Nach dem Erkennen, dass Umsatzsteigerungen im Freizeitanlagenbereich wie auch im Restaurant durch die gegebene Konkurrenzsituation nicht erzielt werden könnten, seien Schritte zur Änderung der Leistungspalette in die Wege geleitet worden. Dass der Umbau des gegenständlichen Betriebes in eine Großraumdisco bzw. in einen Gokartbetrieb letztendlich gescheitert sei, sei auf unvorhersehbare Unwägbarkeiten (Scheitern der Finanzierung seitens der potenziellen Erwerber, keine Umwidmung des Grundstückes) zurückzuführen.

Da eine Änderung der Leistungspalette in großem Umfang nicht möglich sei, werde nunmehr versucht, innerhalb der bisher angebotenen Leistungen Anpassungen an die Marktbedürfnisse vorzunehmen (Sonderveranstaltungen, ständiger Wechsel der Speisekarte, etc.) Dieser Umstand spreche gegen Liebhaberei.

Die Gesellschaft habe auch ihre Preisgestaltungsmöglichkeiten ausgenutzt und auf die Eröffnung des Konkurrenzbetriebes reagiert, was ebenfalls für die Annahme einer Einkunftsquelle spreche.

Nach Scheitern der Umgestaltungspläne werde nunmehr versucht, "die Ertragslage durch Kostenreduktionen zu erreichen". Es sei bereits eine Einsparung bei den Personalkosten gelungen. So habe der Verlust im Jahr 1999 im Vergleich zum Vorjahr bereits um rund S 1,000.000,-- vermindert werden können.

Inwieweit es der Gesellschaft allerdings gelingen werde, allein durch diese Maßnahmen (einnahmenseitig sei derzeit eine Verbesserung nicht aussichtsreich) den derzeit noch rückläufigen Umsatz aufzuhalten, sei ungewiss.

Ob tatsächlich eine Verwertung der Liegenschaft möglich sein werde, könne derzeit nicht vorausgesagt werden. Eine verbindliche Aussage über den Zeitpunkt des Erreichens der Gewinnschwelle bzw. eines Totalgewinnes sei laut Aussage der Beschwerdeführer nicht möglich.

Vorläufig dürften u.a. Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) erlassen werden. Bescheide könnten allerdings nur dann vorläufig erlassen werden, wenn vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich, die zweifelsfrei der Klärung der Abgabepflicht oder deren Höhe entgegenstehen, vorlägen. Ob vorläufig von Liebhaberei oder vorläufig vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen sei, richte sich danach, welche dieser Alternativen als die Wahrscheinlichere anzusehen sei. Aus der Kriterienprüfung ergebe sich zusammengefasst, dass mit einer einzigen Ausnahme sämtliche anderen geprüften Kriterien eher für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sprächen.

Durch diesen Bescheid erachten sich die Beschwerdeführer in ihrem subjektiven Recht auf "vorbehaltlose Anerkennung von Verlusten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 EStG für die Jahre 1995 bis einschließlich 2000 ohne die Einschränkung der Vorläufigkeit nach § 200 Abs. 1 BAO" verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Liebhabereiverordnung in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 33/1993 (im Folgenden: LVO) stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn

die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu. Gemäß § 2 Abs. 2 LVO ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2002, 96/15/0219, und vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209).

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zutreffend davon aus, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO handelt, sodass die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209).

Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 leg. cit. normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vgl. das schon angeführte Erkenntnis vom 28. Februar 2002, 96/15/0219).

Wenn die belangte Behörde die Ansicht vertritt, es sei ein vorläufiger Bescheid zu erlassen, weil ungewiss sei, ob es der Gesellschaft gelingen werde, durch die von ihr gesetzten Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage, "den rückläufigen Umsatz aufzuhalten", verkennt sie die Rechtslage.

Es kommt nämlich nicht darauf an, ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Fallen dennoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion beispielsweise im Hinblick auf die Erzielung eines bestmöglichen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalles - jedenfalls nicht rückwirkend in einer Art ex post Betrachtung - zu beurteilen.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss ist. Ob die von der Gesellschaft gesetzten Maßnahmen ihrer Art nach geeignet sind, die Ertragslage zu verbessern bzw. unter Erzielung eines höchstmöglichen Aufgabegewinnes aus der Betätigung auszusteigen, hätte die belangte Behörde für den Streitzeitraum bereits abschließend beurteilen können. Die von der belangten Behörde gesehenen Gründe für die Erlassung vorläufiger Bescheide - "inwieweit es den Beschwerdeführern gelingen wird, den derzeit noch rückläufigen Umsatz aufzuhalten und ob tatsächlich eine Verwertung der Liegenschaft möglich sein wird" - liegen somit nicht vor.

Indem die belangte Behörde dies verkannt hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhalts belastet, weswegen dieser gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 23. Februar 2005