jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/4/26 94/14/0103

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.04.2000

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
LiebhabereiV;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des M E in S, vertreten durch Dr. Ewald Wirleitner, Rechtsanwalt in 4400 Steyr, Grünmarkt 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 7. Juni 1994, 11/26/5-BK/F-1994, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1981 bis 1989 und Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der im Jahr 1923 geborene Beschwerdeführer, der sich bereits seit Jahren hobbymäßig als Kunstsammler und Maler betätigt hatte, errichtete in den Jahren 1981 bis 1983 ein Gebäude bestehend aus Keller, Erdgeschoß, Obergeschoß, Dachgeschoß und Garage um rund 2,4 Mio S. Das Gebäude befindet sich in einer Villengegend am Stadtrand von St in unmittelbarer Nähe des Wohnsitzes des Beschwerdeführers und weist (ohne Keller und Garage) eine Nutzfläche von rund 400 m2 auf. Der Beschwerdeführer behauptete gegenüber der Abgabenbehörde, er habe im Jahr 1982 im eben erwähnten Gebäude einen Kunst- und Antiquitätenhandel eröffnet, weswegen ab dem Jahr 1981 Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen. Im Jahr 1982 erzielte der Beschwerdeführer erstmals Umsätze aus dem Kunst- und

Antiquitätenhandel. Während der Beschwerdeführer in den Jahren 1981 bis 1986 aus dem Kunst- und Antiquitätenhandel (ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Investitionsfreibeträge) Verluste von rund 1,5 Mio S erklärte, erklärte er in den Jahren 1987 bis 1989 Gewinne von rund 0,2 Mio S. Mit Ablauf des Jahres 1989 stellte der Beschwerdeführer den Kunst- und Antiquitätenhandel ein, wobei er gegenüber der Abgabenbehörde behauptete, er habe einen Aufgabeverlust erlitten, ohne diesen jedoch ziffernmäßig zu konkretisieren. Auch die Abgabenbehörde verzichtete auf rechnerische Darstellung des Aufgabeverlustes. In den Jahren 1981 bis 1989 legte der Beschwerdeführer, der den Gewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG ermittelte, in den Gewerbebetrieb rund 6,5 Mio S ein und entnahm rund 0,9 Mio S. Dies war dem Beschwerdeführer wirtschaftlich möglich, weil er in diesem Zeitraum neben unbedeutenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von rund 6,9 Mio S sowie solche aus Kapitalvermögen von rund 0,7 Mio S bezogen hatte und über ein beträchtliches Vermögen verfügte. In den Jahren 1982 bis 1989 erklärte der Beschwerdeführer aus dem Kunst- und Antiquitätenhandel Umsätze von rund 5,5 Mio S, wovon rund 1,1 Mio S auf den Eigenverbrauch entfielen. Während der Beschwerdeführer in den Jahren 1982 bis 1985 Umsatzsteuergutschriften aus dem Kunst- und Antiquitätenhandel von rund 0,8 Mio S erklärte, erklärte er in den Jahren 1986 bis 1989 Umsatzsteuerzahllasten von rund 0,5 Mio S, wovon rund 0,2 Mio S auf den Eigenverbrauch entfielen.

Auf Grund der Ergebnisse einer im Jahr 1985 für die Jahre 1981 bis 1983 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, anlässlich derer der Prüfer einen Teil der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern nicht anerkannt und die Vermutung geäußert hatte, bei dem Kunst- und Antiquitätenhandel könne es sich um Liebhaberei handeln, erließ das Finanzamt vorläufige Bescheide betreffend ua Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1981 bis 1983, wobei es den Ausführungen des Prüfers folgend einen Teil der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern nicht anerkannte.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die auf Grund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen vorläufigen Bescheide Berufung. Das Berufungsverfahren wurde nach umfangreichen Ermittlungen mit Bescheid der belangten Behörde vom 11. Dezember 1989 abgeschlossen, ohne die vorläufigen Bescheide zu endgültigen zu erklären.

Den eben erwähnten Bescheid bekämpfte der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof, der jedoch mit Beschluss vom 16. März 1993, 90/14/0030, die Beschwerde als gegenstandslos erklärte und das Verfahren einstellte. Die Abgabenbehörde war nämlich in der Zwischenzeit - insbesondere auf Grund der Aufgabe des Kunst- und Antiquitätenhandels - zur Überzeugung gelangt, es habe sich bei dieser Tätigkeit um Liebhaberei gehandelt, weswegen das Finanzamt dementsprechende endgültige Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Streitjahre, somit auch für die Jahre 1981 bis 1983, erlassen hatte.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die endgültigen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Streitjahre Berufung, in der er im Wesentlichen ausführte, bei fast allen Betriebsgründungen entstünden in den ersten Jahren Anlaufverluste. In der LVO 1990 werde darauf auch Rücksicht genommen. Ab dem Jahr 1987 habe er bereits Gewinne erwirtschaftet. Im Jahr 1989 sei er jedoch wegen seines schlechten Gesundheitszustandes gezwungen gewesen, den Gewerbebetrieb einzustellen. Das negative Gesamtergebnis sei auf einen abrupten Preisverfall im Kunst- und Antiquitätenhandel zurückzuführen, der keinesfalls vorauszusehen gewesen sei. Hätte der Gewerbebetrieb länger bestanden, wäre kein negatives Gesamtergebnis erzielt worden. Er habe stets die Absicht gehabt, nach einer Anlaufphase Gewinne zu erwirtschaften. Der Kunst- und Antiquitätenhandel sei keineswegs aus persönlicher Vorliebe eröffnet worden, weswegen von Liebhaberei keine Rede sein könne. Überdies reichten einige wenige Verlustjahre zur Beurteilung, ob es sich bei einer Tätigkeit um Liebhaberei handle, nicht aus. Nach der LVO 1990 seien die in den ersten drei bzw fünf Jahren ab Beginn einer Tätigkeit erzielten Verluste steuerlich anzuerkennen, was in seinem Fall bedeute, dass die insgesamt erzielten Verluste bei der Veranlagung zur Einkommensteuer zu berücksichtigen seien. Anders als bei der Einkommensteuer gebe es bei der Umsatzsteuer keinen Beobachtungszeitraum, um so klären zu können, ob es sich bei einer Tätigkeit um Liebhaberei handle. Abgesehen davon, dass somit eine rückwirkende Beurteilung, ob es sich bei einer Tätigkeit um Liebhaberei handle, unzulässig sei, stelle die von ihm ausgeübte Tätigkeit - wie bereits ausgeführt - auch in umsatzsteuerlicher Sicht keine Liebhaberei dar.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen und behauptete, vor Aufnahme des Kunst- und Antiquitätenhandels sei eine Prognose erstellt worden, nach der sich auf Dauer Gewinne ergeben hätten. Der infolge der "Krisenlage" eingetretene Preisverfall sei nicht vorauszusehen gewesen. Auf Vorhalt, er

habe sich bereits seit Jahren hobbymäßig als Kunstsammler und Maler betätigt, gab der Beschwerdeführer bekannt, aus den Kenntnissen, die er bereits vor Beginn seiner Tätigkeit als Kunst- und Antiquitätenhändler gehabt habe, könne nicht der Schluss gezogen werden, er habe den Gewerbebetrieb hobbymäßig geführt. Jeder, der einen Betrieb eröffne, müsse dementsprechende Kenntnisse aufweisen. Abschließend behauptete der Beschwerdeführer, er habe wegen seiner bevorstehenden Pensionierung beabsichtigt, eine neue lukrative Tätigkeit aufzunehmen. Keinesfalls seien Verluste geplant gewesen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, wobei sie in der Begründung zunächst darauf hinwies, die LVO 1990 sei auf Grund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91, nicht anwendbar, weswegen die Frage, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Liebhaberei anzusehen sei, nicht unter Beachtung der LVO 1990, sondern unter Beachtung der vor dieser Verordnung ergangenen hg Rechtsprechung zu lösen sei. Nach dieser Rechtsprechung sei für die Frage des Vorliegens von Liebhaberei oder einer Einkunftsquelle entscheidungswesentlich, ob aus einer Tätigkeit auf Dauer gesehen nach objektiven Kriterien positive Einkünfte erzielbar seien. Auf die subjektive Einkünfteerzielungsabsicht komme es hingegen nur im Zweifel an. Der Beschwerdeführer habe selbst unter Berücksichtigung der in den vorläufigen Bescheiden nicht anerkannten Betriebsausgaben in den Jahren 1981 bis 1989 aus dem Kunst- und Antiquitätenhandel (ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Investitionsfreibeträge) einen Gesamtverlust (ohne den von ihm behaupteten Aufgabeverlust) von rund 0,9 Mio S erzielt. Die so in den Jahren 1981 bis 1986 erzielten hohen Verluste seien durch die in den Jahren 1987 bis 1989 erwirtschafteten Gewinne nicht ausgeglichen worden. Mangels Fortführung der Tätigkeit könnten die erzielten Verluste auch nicht mehr ausgeglichen werden. Die objektive Ertragsfähigkeit des Kunst- und Antiquitätenhandels sei daher nicht gegeben. Daran vermöge auch der vom Beschwerdeführer behauptete Preisverfall für die von ihm gehandelten Gegenstände nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass der vom Beschwerdeführer durchschnittlich erzielte Rohaufschlag in den Jahren 1987 bis 1989 55,21 %, 68,94 % und 57,25 % betragen habe, weswegen von einem infolge der "Krisenlage" eingetretenen Preisverfall keine Rede sein könne, führe ein Preisverfall auf Grund eines Konjunktureinbruches noch nicht zur Annahme des Vorliegens abnormaler Wirtschaftsverhältnisse und damit zur generellen steuerlichen Anerkennung von erzielten Verlusten. Der Beschwerdeführer habe trotz seiner Ausführungen in der mündlichen Verhandlung keine Prognoserechnung vorgelegt, aus der ersichtlich gewesen wäre, aus dem Kunst- und Antiquitätenhandel hätten sich auf Dauer gesehen Gewinne ergeben. Obwohl es sich bei dem Kunst- und Antiquitätenhandel nach der äußeren Erscheinungsform um einen Gewerbebetrieb gehandelt habe, und der Beschwerdeführer stets betont habe, er habe die Absicht gehabt, Gewinne zu erwirtschaften, sei dennoch zu berücksichtigen, dass sich der Beschwerdeführer bereits lange vor Eröffnung des Gewerbebetriebes hobbymäßig als Kunstliebhaber betätigt habe. Auch die Ausübung der Tätigkeit in einer Villengegend am Stadtrand von St spreche für die persönliche Neigung des Beschwerdeführers, einen Kunst- und Antiquitätenhandel zu betreiben und damit Verluste in Kauf zu nehmen. Dazu komme, dass es dem Beschwerdeführer auf Grund seiner günstigen wirtschaftlichen Situation möglich gewesen sei, in den Gewerbebetrieb per Saldo rund 5,6 Mio S einzulegen, was wiederum gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle spreche. Der Beschwerdeführer habe selbst bei günstigsten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht damit rechnen können, die von ihm investierten Mittel durch Gewinne späterer Jahre ausgleichen zu können. Ob eine Tätigkeit als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle anzusehen sei, sei sowohl einkommen- als auch umsatzsteuerlich gleich zu beurteilen. Dies ergebe sich sowohl aus der hg Rechtsprechung als auch aus dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs 5 Z 2 UStG. Es wäre auch sachlich nicht gerechtfertigt, einerseits hohe Verluste einkommensteuerlich nicht anzuerkennen, anderseits aber sehr wohl die auf den gleichen Ursachen beruhenden Umsatzsteuergutschriften bzw -zahllasten festzusetzen. Abschließend stellte die belangte Behörde fest, objektiv gesehen habe keine Möglichkeit bestanden, aus dem Kunst- und Antiquitätenhandel einen Totalgewinn zu erwirtschaften. Ungeachtet der Ausführungen des Beschwerdeführers gebe es auch Hinweise dafür, dass er nicht damit habe rechnen können, in absehbarer Zeit einen Totalgewinn zu erzielen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat, hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53/91 ua, Slg Nr 12943, die Rückwirkungsbestimmung des Art II LVO 1990 als verfassungswidrig aufgehoben. Diese Aufhebung wurde im BGBl Nr 106/1992 am 21. Februar 1992 kundgemacht, weswegen die LVO 1990 ab diesem

Tag nicht mehr auf den dem Beschwerdefall zugrunde liegenden Sachverhalt anzuwenden war. Die maßgebliche Rechtslage ist somit jene, die vor der LVO 1990 gegolten hat, weswegen es sich erübrigt, auf die Ausführungen des Beschwerdeführers über die Anwendung der LVO 1990 einzugehen.

Nach der Rechtslage vor Inkrafttreten der LVO 1990 gelten nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lassen, als Einkunftsquelle, wobei es in erster Linie auf die objektive Möglichkeit, positive Einkünfte zu erzielen, auf die (subjektive) Einkünfteerzielungsabsicht hingegen nur im Zweifel ankommt (vgl beispielsweise die hg Erkenntnisse vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 (verstärkter Senat), und vom 24. April 1997, 93/15/0136, beide mwA). Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist ebenso eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, wie der Umstand, ob der, der sich betätigt, damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis überhaupt erzielen will.

Der Beschwerdeführer hat seine Tätigkeit im Jahr 1989 eingestellt. Die belangte Behörde hatte daher zunächst zu prüfen, ob aus dem Kunst- und Antiquitätenhandel nach objektiven Kriterien innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg hätte erwirtschaftet werden können. Dies hat die belangte Behörde unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse schon deswegen zu Recht verneint, weil die in den Jahren 1981 bis 1986 erzielten hohen Verluste bis zur Aufgabe der Tätigkeit nur zu einem geringen Teil ausgeglichen worden sind, weswegen selbst unter der Fiktion, der Beschwerdeführer hätte den Kunst- und Antiquitätenhandel weiter betrieben, innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes kein positives Gesamtergebnis zu erwirtschaften gewesen wäre. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer einen - wenn auch ziffernmäßig nicht konkretisierten - Aufgabeverlust erzielt hat.

Daran vermögen die Ausführungen des Beschwerdeführers, der von der belangten Behörde in den Jahren 1981 bis 1989 ihrer Betrachtung zugrunde gelegte Gesamtverlust von rund 0,9 Mio S wäre einerseits unter der Fiktion, der Kunst- und Antiquitätenhandel wäre fortgeführt worden, bis zum Ablauf des Jahres 1991 ausgeglichen gewesen, anderseits müssten der Preisverfall von Kunstgegenständen durch die "Ostöffnung" und somit abnormale wirtschaftliche Verhältnisse berücksichtigt werden, nichts zu ändern. Die vom Beschwerdeführer dargestellte Berechnung hat nicht die belangte Behörde, sondern das Finanzamt vor dem Hintergrund eines angenommenen Aufgabegewinnes von rund 0,6 Mio S vorgenommen, hinsichtlich dessen der Beschwerdeführer im Administrativverfahren überzeugend dargetan hat, dass ein solcher nicht zu erzielen gewesen wäre. Unter der Fiktion, der Kunst- und Antiquitätenhandel wäre fortgeführt worden, hätte es bei den in den Jahren 1987 bis 1989 erwirtschafteten Gewinnen von rund 0,2 Mio S unter Fortschreibung gleicher wirtschaftlicher Verhältnisse eines Zeitraumes von weiteren zwölf Jahren bedurft, um einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Dem Beschwerdeführer wäre es somit frühestens nach 20 Jahren gelungen, ein positives Gesamtergebnis zu erwirtschaften. Dieser Zeitraum kann jedoch für eine Handelstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden, weil solcherart unter Berücksichtigung der per Saldo getätigten Einlage von rund 5,6 Mio S dem für das Vorliegen erwerbswirtschaftlich geprägter Tätigkeiten kennzeichnenden Prinzip der Verhältnismäßigkeit der eingesetzten Mittel zum erwirtschafteten Ertrag nicht zureichend Rechnung getragen worden ist. Abgesehen davon, dass die "Ostöffnung" erst gegen Ende des Jahre 1989 erfolgt ist, diese somit keinen wesentlichen Einfluss auf die Preise von Kunstgegenständen in diesem Jahr haben konnte, war der vom Beschwerdeführer in den Jahren 1987 bis 1989 durchschnittlich erzielte Rohaufschlag ziemlich konstant. Von abnormalen wirtschaftlichen Verhältnissen kann daher keine Rede sein. Der vom Beschwerdeführer behauptete Preisverfall für Kunstgegenstände würde überdies nicht zur Annahme führen, die von ihm ausgeübte Tätigkeit stelle eine Einkunftsquelle dar, weil Konjunktureinbrüche idR noch nicht die Annahme des Vorliegens abnormaler Wirtschaftsverhältnisse rechtfertigen (vgl das hg Erkenntnis vom 14. Oktober 1992, 90/13/0133). Der Hinweis des Beschwerdeführers auf die krankheitsbedingte Einstellung seiner Tätigkeit ist irrelevant, weil selbst unter der Fiktion, der Kunst- und Antiquitätenhandel wäre fortgeführt worden, innerhalb eines angemessenen Zeitraumes unter Fortschreibung gleicher wirtschaftlicher Verhältnisse nach objektiven Kriterien kein positives Gesamtergebnis zu erwirtschaften gewesen wäre.

Die belangte Behörde hat auch die (subjektive) Einkünfteerzielungsabsicht des Beschwerdeführers zu Recht verneint. Unbestritten ist, dass sich der Beschwerdeführer bereits lange vor Eröffnung des Kunst- und Antiquitätenhandels hobbymäßig als Kunstsammler und Maler, somit als Kunstliebhaber betätigt hatte. Der Kunst- und Antiquitätenhandel

ist in einem eigens hiefür errichteten Gebäude in einer Villengegend am Stadtrand von St in unmittelbarer Nähe des Wohnsitzes des Beschwerdeführers ausgeübt worden. Wenn daher die belangte Behörde zu dem Schluss gelangt ist, die so vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit spreche für dessen persönliche Neigung, einen Kunst- und Antiquitätenhandel zu betreiben, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Dazu kommt, dass es dem Beschwerdeführer auf Grund seiner günstigen wirtschaftlichen Situation möglich gewesen ist, in den Gewerbebetrieb per Saldo 5,6 Mio S einzulegen, was wiederum dafür spricht, der Beschwerdeführer wollte wegen seiner bevorstehenden Pensionierung ungeachtet des wirtschaftlichen Erfolges einen Kunst- und Antiquitätenhandel betreiben.

Die belangte Behörde ist daher zu dem unbedenklichen Schluss gelangt, es habe sich bei dem vom Beschwerdeführer betriebenen Kunst- und Antiquitätenhändel um keine Einkunftsquelle, sondern um Liebhaberei gehandelt.

Wie bereits im Administrativverfahren vertritt der Beschwerdeführer die Ansicht, ungeachtet der Frage, ob die von ihm ausgeübte Tätigkeit einkommensteuerlich als Liebhaberei anzusehen sei, sei umsatzsteuerlich eine Sofortbeurteilung dahingehend erforderlich, ob er mit dem Kunst- und Antiquitätenhandel unternehmerisch tätig geworden sei. Da die Abgabenbehörde bereits festgestellt habe, er sei hinsichtlich des von ihm ausgeübten Kunst- und Antiquitätenhandels unternehmerisch tätig geworden, erweise sich die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuergutschriften bzw -zahllasten als rechtswidrig.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996 ausgeführt hat, gilt der einkommensteuerlich entwickelte Begriff der Liebhaberei grundsätzlich auch in umsatzsteuerlicher Sicht.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 26. April 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1994140103.X00

Im RIS seit

21.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at