

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/1/27 97/15/0173

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.01.2000

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §119;

BAO §167 Abs2;

BAO §4;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3;

LiebhabereiV §1;

LiebhabereiV Art2;

LiebhabereiV;

UStG 1972 §2 Abs5 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des Dr. Eckhart Fussenegger, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Mirabellplatz 6/II, als Masseverwalter im Konkurs der N-GmbH in S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 28. Mai 1997, GZ 111-GA4BK-01/94, betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer 1987 bis 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die F-GmbH hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen

## Begründung

Im Jahr 1995 wurde über das Vermögen der F-GmbH der Konkurs eröffnet. Der Beschwerdeführer ist ihr Masseverwalter.

Die Tätigkeit der F-GmbH bestand darin, in Abstimmung mit anderen Gesellschaften im Wege des so genannten "Royal-Wertpunktesystems" Kunden die Nutzung von Hotels bzw Ferienwohnungen der H-Gruppe (in der Art eine Timesharing) zu ermöglichen.

Im Zuge einer für den Zeitraum 1987 bis 1991 durchgeführten Buch und Betriebsprüfung trafen die Prüfer folgende Feststellung (Tz 1 ff des BP-Berichtes vom 19. November 1993): Die Frage, ob die Tätigkeit der F-GmbH als Liebhaberei einzustufen sei, sei bereits anlässlich der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1984 bis 1986 erörtert worden. Damals habe die F-GmbH eingewendet, ab 1988 werde das Unternehmen gänzlich anders organisiert; nach einem von Dipl.Vw. HS vorgelegten Konzept vom 6. Juli 1988 würden in Zukunft Gewinne erwirtschaftet werden. Tatsächlich seien aber im Prüfungszeitraum Verluste von insgesamt ca 140 Mio S (nur im Jahr 1987 ein Gewinn von ca 1,5 Mio S) erzielt worden. Nach den Feststellungen der Prüfer sei die im Konzept vom 6. Juli 1988 dargestellte Neuorganisation nicht umgesetzt worden. Es würden - selbst unter Bedachtnahme darauf, dass bestimmte Forderungsausfälle nicht kalkulierbar gewesen seien - weiterhin beträchtliche Verluste anfallen. Der im Konzept veranschlagte Umsatz von 10 Mio S für Royal-Wertpunkte habe in keiner Weise erreicht werden können und sei auch in der Zukunft nicht erreichbar. Es sei nicht mit einer positiven Geschäftsentwicklung zu rechnen, zumal auch die Ereignisse im gesamten WEB-Bereich (Konkurse der Unternehmensgruppe Wohnungseigentum Bautreuhand GmbH, etc) die Grundlage hierfür wesentlich und dauerhaft verschlechtert hätten. Betrachte man den Zeitraum von 1980 bis 1991 so falle auf, dass, von den Jahren 1983 (Gewinn von ca. 1000 S) und 1987 abgesehen, stets Verluste (Gesamtverlust von über 143 Mio S) erzielt worden seien. Es sei somit hinsichtlich Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen.

Im genannten Konzept vom 6. Juli 1988 wird ausgeführt, die F-GmbH finanziere sich einerseits aus dem Agio, welches der Kunde bei der Zeichnung von Royal-Wertpunkten zu zahlen habe, andererseits aus der Differenz bei der Weiterverrechnung des Provisionsaufwandes an die in Gründung befindliche NT-AG, insgesamt sohin aus 7% der Zeichnungssumme. "Bei einem Umsatz von z. B. jährlich 10.000.000,- in Royal-Wertpunkten würden der Gesellschaft 7% davon zur Verfügung stehen, d.h. ca. S 700.000,-. Der Verwaltungsaufwand besteht aus einer Person + Büro, sodass in jedem Fall bei entsprechender Auftragslage Gewinne zu erzielen sind."

In der Berufung gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer 1987 bis 1991 brachte die F-GmbH vor, nach vergleichsweise geringfügigen Anlaufverlusten, in denen mit Konzepten die positive Entwicklung dargelegt und durch die Finanzbehörde auch akzeptiert worden sei, sei es auf Grund einer Anzeige der Arbeiterkammer betreffend den WEB bzw IMMAG-Bereich zu einer Entwicklung gekommen, die den Eintritt der angestrebten positiven Betriebsergebnisse verhindert habe. Im Zuge der Liquidation anderer Unternehmen erworbene Bestandrechte seien verloren gegangen. Dem Unternehmen sei von außen der Boden für eine gedeihliche Entwicklung entzogen worden, ohne dass das Unternehmen dies hätte verhindern können.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Hinsichtlich der Jahre 1987 bis 1989 sei zu beachten, dass nur Betätigungen, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten ließen, als Einkunftsquelle bzw umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit in Betracht kämen. Bei einem Betrieb sei sowohl objektiv zu beurteilen, ob nach der Art des Betriebes und der Art der Bewirtschaftung auf Dauer Gewinne erzielt werden könnten, als auch zu prüfen, ob der Steuerpflichtige einen wirtschaftlichen Nutzen anstrebe. Würden innerhalb eines Beobachtungszeitraumes keine oder nur unwesentliche Überschüsse erwirtschaftet, sei in der Regel von Liebhaberei auszugehen. Für die Veranlagungsjahre 1990 und 1991 komme die Liebhabereiverordnung zur Anwendung. Eine Tätigkeit im Bereich des Timesharing falle unter § 1 Abs 1 der Liebhabereiverordnung. Die belangte Behörde verweise nun auf das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste der F-GmbH. Dabei ergebe sich folgendes Bild:

1980	- 41.733 S
1981	- 17.606 S
1982	- 16.357 S
1983	+ 1.047 S
1984	- 59.655 S
1985	- 69.347 S
1986	- 1,500.921 S

1987	+ 1,543.353 S
1988	- 288.005 S
1989	- 76,642.630 S
1990	- 50,210.946 S
1991	- 16,110.484 S
1992	- 8,810.413 S

Es seien sohin durch einen Zeitraum von 13 Jahren - mit Ausnahme der Jahre 1983 und 1987 - ausschließlich Verluste erzielt worden. Zum erklärten Gewinn des Jahres 1987 sei zudem anzumerken, dass dieser auf die Nachverrechnung von Verwaltungs- und Vertriebskosten zurückzuführen sei; bei periodengerechter Abgrenzung wäre ein Verlust von 2,4 Mio S entstanden. Der Gesamtverlust habe 151 Mio S betragen. Auch wenn auf darin enthaltene Forderungsausfälle von 102 Mio S Bedacht genommen werde, verbleibe noch ein Gesamtverlust von mehr als 49 Mio S. Die F-GmbH habe zwar das Neuorganisationskonzept vom 6. Juli 1988 vorgelegt, nach welchem ab dem Jahr 1988 ein Gewinn von 700.000 S pro Jahr erwirtschaftet werde. Dieses Konzept sei aber offensichtlich nicht zu verwirklichen gewesen. Die F-GmbH wende in diesem Zusammenhang ein, die von der Arbeiterkammer eingebrachte Strafanzeige betreffend verschiedene Unternehmungen bzw Geschäftsführer des WEB-Konzerns habe eine positive Ertragsentwicklung verhindert. Dieser Einwand überzeuge die belangte Behörde nicht. Aus der Identität ihrer Gesellschafter ergebe sich, dass die F-GmbH selbst zum WEB-Imperium gehöre. Zudem sei der IMMAG-Verstandsvorsitzende Dr. JG auch Geschäftsführer der F-GmbH gewesen. Es könne daher dahingestellt bleiben, ob dem Unternehmen "von außen her, ohne dass dieses selbst subjektiv oder objektiv in der Lage gewesen wäre, diese Entwicklung zu verhindern, der Boden für eine gedeihliche Entwicklung entzogen" worden sei. Jedenfalls hätte das konkrete Konzept ab 1988 greifen sollen, während der Zusammenbruch des WEB-Imperiums erst mit der Verhaftung des Dr. S im Sommer 1989 erfolgt sei. Somit sei bereits vor Wirksamwerden verschiedener Insolvenzen im Zuge des WEB-Skandals von einer ertragsuntauglichen Tätigkeit auszugehen. Verschiedene im Zuge der Betriebsprüfung vorgefundene Belege und Korrespondenzen würden im Übrigen gegen ein marktgerechtes Verhalten sprechen. Insbesondere werde in einem Brief von 6. August 1986 an Dr. JG erwähnt, dass sich das Unternehmen als Verlustmodell der Zukunft entwickeln solle. Das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht ergebe sich auch daraus, dass den Miet- und Pacht aufwendungen nur geringfügige Mieterlöse gegenüberstünden. Das Ausmaß der Geschäftsverbindungen mit Timesharing-Kunden sei gering gewesen. Die Kunden rekrutierten sich zum weitaus überwiegenden Teil aus den "eigenen Reihen", also aus dem Kreis der Angestellten und Unternehmen des WEB-Bereichs. Es liege keine Einkunftsquelle und keine unternehmerische Tätigkeit vor.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Liebhabereiverordnung 1990, BGBl 322/1990, ist hinsichtlich Einkommensteuer und damit auch hinsichtlich Gewerbesteuer für die Veranlagung ab 1990 anzuwenden. Hinsichtlich Umsatzsteuer ist der aus der Liebhabereiverordnung gewonnene Liebhabereibegriff im zeitlichen Geltungsbereich der Verordnung grundsätzlich im Zusammenhang mit § 2 Abs 5 Z 2 UStG heranzuziehen, in zeitlicher Hinsicht sind aber nur die nach dem 22. Juni 1990 getätigten Umsätze erfasst (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Juni 1996, 95/14/0052).

Für Zeiträume, die vor dem zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung 1990 liegen, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn durch die konkret ausgeübte Art einer Betätigung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht erzielbar ist. Maßgeblich ist dabei aber nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigen nach einem solchen Erfolg (vgl das 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, anhand der Ertragsfähigkeit der Betätigung zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt. Sache des Steuerpflichtigen ist es dabei, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich eine zuverlässige Beurteilung der Betätigung ableiten lässt (vgl nochmals das hg Erkenntnis 95/14/0052).

Die Tätigkeit der F-GmbH bestand in der Verwaltung von Wertpunkten für ein Timesharing im Bereich des WEB/IMMAG Firmengeflechts. Zur Darstellung ihrer Tätigkeit hat die F-GmbH im Verwaltungsverfahren auf das Konzept des

Wirtschaftstreuhanders Dipl.Vw. HS vom 6. Juli 1988 verwiesen. Nach diesem Konzept "finanzieren" sich die F-GmbH einerseits aus dem Agio, welches der Kunde für die Zeichnung von Wertpunkten bezahle, und aus einer Differenz bei der Weiterverrechnung des Provisionsaufwandes (Differenz zwischen Provisionsertrag und Provisionsaufwand). Dabei wird nicht dargestellt, aus welchen Gründen der F-GmbH, die Wertpunkte bloß verwalten solle, das Agio überlassen werden sollte. Es ist auch nicht ersichtlich, aus welchen Gründen es überhaupt der Zwischenschaltung der F-GmbH bedurfte, die nach dem genannten Konzept lediglich den an diverse Vertriebspartner zu zahlenden Provisionsaufwand an eine andere Gesellschaft im Rahmen des WEB/IMMAG Firmengeflechts mit Aufschlag weiterverrechnete. Vor allem fehlt dem Konzept aber jeglicher Hinweis auf eine künftige Gewinnentwicklung der F-GmbH. Die Aussage, wonach die F-GmbH bei einem Umsatz von Wertpunkten "von z.B." jährlich 10 Mio S einen Ertrag von 700.000 S erzielte, beinhaltet nicht einmal den Ansatz einer Prognose über die künftige Umsatz- bzw Gewinnentwicklung. Dieses Konzept lässt auch nicht erkennen, ob die Tätigkeit der F-GmbH durch eigene betriebswirtschaftliche Überlegungen getragen war oder lediglich eine Funktion im Rahmen des Firmengeflechtes zu erfüllen hatte.

Die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist ein Sachverhaltselement. Die Abgabenbehörde hat diese unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Die Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle dahingehend, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren.

Wenn die belangte Behörde im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die Art der Betätigung der F-GmbH und die Entwicklung der Verluste zu dem Ergebnis gelangt ist, die objektive Ertragsfähigkeit sei nicht gegeben, so hält diese Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Daran ändert nichts, wenn die Erträge, die die F-GmbH für das Jahr 1987 angesetzt und aus denen sich der Gewinn von ca 1,5 Mio S errechnet hat, richtigerweise nicht in diesem, sondern verteilt auf andere Jahre anzusetzen sind. Es ist auch nicht von entscheidender Bedeutung, ob die belangte Behörde für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit auf einen 12-jährigen oder einen 13-jährigen Beobachtungszeitraum zurückblicken konnte. Wenn die F-GmbH vorbringt, bei Außerachtlassung der Forderungsverluste betrage der Gesamtverlust "lediglich" 47 Mio S (innerhalb von 12 Jahren) bzw 49 Mio S (innerhalb von 13 Jahren), so ist dem entgegenzuhalten, dass eine solche Verlustsituation jedenfalls ein gewichtiges Indiz gegen die Ertragsfähigkeit der Tätigkeit darstellt.

Der Beschwerdeführer bringt vor, die Ergebnisse der F-GmbH ab dem Jahr 1989 seien wesentlich auf den Zusammenbruch der Bautreuhand bzw WEB-Gruppe zurückzuführen. Auch dieses Vorbringen steht der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht entgegen, ist doch die Ertragsfähigkeit der auf Kapitalaufbringung ausgerichteten Betätigung einer Person nicht unabhängig davon zu sehen, ob die Person - insbesondere auch im Hinblick auf ihre finanziellen und wirtschaftlichen Kontakte und Beziehungen - bei den Anlegern dauerhaft ein bestimmtes Maß an Vertrauen zu erwecken vermag.

Die Beschwerde bringt auch vor, die belangte Behörde habe ein Schreiben erwähnt, nach welchem die Betätigung der F-GmbH zu einem Verlustmodell der Zukunft entwickelt werden solle. Die belangte Behörde habe dabei übersehen, dass das zitierte Schreiben nur eine angestellte Überlegung enthalte und dass es für diverse Finanzinstitute durchaus üblich sei, Verlustmodelle anzubieten und zu vertreiben. Auch aus diesem Beschwerdevorbringen ergibt sich in keiner Weise die Ertragsfähigkeit der Betätigung der F-GmbH.

Die Beschwerde verweist auch darauf, dass die F-GmbH, wie auch die belangte Behörde festgestellt habe, angestrebt habe, einen gleichbleibenden unbedeutenden Gewinn zu erzielen; daher sei ein Gewinnstreben vorhanden gewesen. Damit übersieht der Beschwerdeführer allerdings, dass im Hinblick auf die angefallenen beträchtlichen Verluste "unbedeutende" Jahresgewinne der Folgejahre nur in äußerst ferner Zukunft zu einem Gesamtgewinn hätten führen können.

Der Umstand, dass die Kunden der F-GmbH in hohem Ausmaß von nahe stehenden Unternehmen gekommen seien, wird von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid zwar erwähnt. Die Beweiswürdigung betreffend das Fehlen der Ertragsfähigkeit baut allerdings nicht auf diesem Umstand auf.

Die Beschwerde erblickt einen Verstoß gegen § 4 BAO darin, dass nicht bereits bei Entstehen der Steuerschuld, sondern nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes Liebhaberei angenommen werde. Der bereits entstandene Abgabenanspruch könne durch spätere Ereignisse (etwa den Konkurs nahe stehender Unternehmen und damit verbundener Forderungsausfälle) keine Änderung erfahren. Hiezu ist darauf zu verweisen, dass im Hinblick auf die

Liebhabeirei-problematik oftmals erst nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes beurteilt werden kann, ob bzw in welcher Höhe der Abgabenanspruch in den in § 4 BAO angeführten Zeitpunkten tatsächlich entstanden ist. Im Übrigen ist die belangte Behörde zum Ergebnis gelangt, dass die Betätigung der F-GmbH auch bei Außerachtlassung der Forderungsausfälle nicht ertragsfähig ist.

Auch wenn nach der hg Rechtsprechung zu § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 Liebhaberei in umsatzsteuerlicher Sicht nur anzunehmen ist, wenn Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können (vgl nochmals das hg Erkenntnis vom 93/13/0171), konnte die belangte Behörde bei der gegebenen Verlustlage im Hinblick darauf, dass das Konzept der F-GmbH keine Prognose auf die Erzielung eines Gewinnes zulässt, zu Recht von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit ausgehen.

Für den zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung 1990 ist die belangte Behörde von einer Betätigung iSd § 1 Abs 1 der Verordnung ausgegangen. Bei einer solchen Betätigung ist die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere anhand der in § 2 Abs 1 der Verordnung genannten Kriterien zu prüfen. Die belangte Behörde hat dabei auf das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste und das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen Bedacht genommen. Von entscheidender Bedeutung ist aber, dass "Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen" iSd § 2 Abs 1 Z 6 der Verordnung sich aus dem Konzept vom 6. Juli 1988 ergeben, welches aber in keiner Weise konkret aufzeigt, wie ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden soll. Dieses Konzept hat überdies nur in den Jahren 1988 und 1989 und zudem nur zu äußerst geringfügigen Umsätzen geführt. Somit liegen Bemühungen im Sinn der zitierten Verordnungsstelle, die sich auf die Zeit ab 1990 ausgewirkt hätten, nicht vor. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde auch für den zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung Liebhaberei angenommen hat.

Wenn die Beschwerde vorbringt, bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 der Liebhabereiverordnung sei - wie sich dies auch aus Meinungsäußerungen des BMF ergebe - unabhängig von der ertragsteuerlichen Beurteilung Liebhaberei auf dem Gebiet der Umsatzsteuer nicht möglich, so trifft dies für die Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 33, zu (vgl § 6 der zitierten Verordnung). Die hier anzuwendende Liebhabereiverordnung 1990, BGBl 322, enthält hingegen eine derartige Regelung nicht.

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

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

Wien, am 27. Jänner 2000

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1997150173.X00

#### **Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)