

TE Vwgh Erkenntnis 1999/5/27 97/15/0113

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.05.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §115 Abs2;
BAO §161 Abs2;
BAO §183 Abs4;
EStG 1988 §2 Abs2;
LiebhabereiV §1 Abs1 impl;
LiebhabereiV §2 Abs1 impl;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1 Z2;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1 Z5;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §3 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde 1. des G und 2. der P in H, vertreten durch Dr. Wolfgang Hirsch und Dr. Ursula Leissing, Rechtsanwälte in 6900 Bregenz, Rathausstraße 21, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 6. Mai 1997, Zl. 2168-6/96, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die miteinander verheirateten Beschwerdeführer gründeten zum Stichtag 1. Juli 1975 eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (im folgenden Gesellschaft). Nach dem Gesellschaftsvertrag besteht deren Betriebsgegenstand in der Vermittlung bzw. im Abschluss von Bausparverträgen und Versicherungsverträgen sowie in der Übernahme von

Firmenvertretungen. Im Gesellschaftsvertrag ist festgehalten, dass der Erstbeschwerdeführer Gerhard K sein Einzelunternehmen zu Buchwerten in die Gesellschaft einbringe, während die Zweitbeschwerdeführerin Pia K die "Gewerbeberechtigung für den gemeinsamen Geschäftsbetrieb zur Verfügung" stelle. Im Gesellschaftsvertrag ist die Gewinnverteilung wie folgt geregelt:

So lange Gerhard K als Bürgermeister tätig sei, sei eine Entlohnung für seine Mitarbeit nicht vorgesehen. Sollte er in Zukunft hauptberuflich in der Gesellschaft tätig werden, habe er Anspruch auf einen Geschäftsführerbezug. Frau Pia K erhalte für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung einen monatlichen Vorausempfang von S 600,-. Der verbleibende Gewinn werde je zur Hälfte auf die Gesellschafter aufgeteilt. Ein allfälliger Verlust sei von Gerhard K allein zu tragen. Im Vertrag wird auch festgehalten, dass die Ehegattin ihre Arbeitskraft so gut wie möglich dem gemeinsamen Unternehmen zur Verfügung stelle. Die Vertragspartner seien sich bewusst, "dass bei der derzeitigen konjunkturellen Situation und der anderweitigen Beanspruchung des Gesellschafters Gerhard K als Bürgermeister der Betriebsumfang sich im bescheidenen Umfang bewegen und kaum positive Erträge abwerfen wird". Im Vertrag wird weiters festgehalten, dass etwaige Verluste durch Nachschüsse des Gesellschafters Gerhard K auszugleichen seien. Nach der Festlegung im Vertrag wird die Gesellschaft nach außen durch jeden der beiden Gesellschafter vertreten. Jeder der Gesellschafter sei für sich allein berechtigt zu handeln. Widerspreche ein Gesellschafter der Vornahme einer Handlung, so habe diese zu unterbleiben.

Im Zuge einer den Zeitraum 1991 bis 1994 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer u.a. folgende Feststellungen:

Das Unternehmen werde als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht geführt, trete nach außen aber als Einzelunternehmen Pia K auf. Die Gesellschaftsgründung sei auf Grund pensionsrechtlicher Überlegungen erfolgt. Gerhard K hätte durch eine weitere Pflichtversicherung in der Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft im Hinblick auf die prognostizierte Gewinnsituation nur die Mindestpension erreichen können; er habe den Gewerbeschein bei der Gründung der Gesellschaft zurückgelegt. Sodann habe seine Gattin Pia K den Gewerbeschein erhalten. Da bei einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht in gewerblicher Hinsicht jeder Gesellschafter Inhaber der Gewerbeberechtigung sein müsse, habe nur Pia K im Namen des Unternehmens aufscheinen können. Durch die gewählte Konstruktion sei Pia K pensionsversichert gewesen, wenn auch in Anbetracht der anhaltenden Verluste nur im Mindestumfang. Das Unternehmen erziele Umsätze aus der Vermittlung von Verträgen einer Bausparkasse und einer Versicherung sowie Provisionen aus der Vermittlung von Fertighäusern und aus dem Handel mit technischen Produkten, wie Schaukästen, Wartehäuschen und Fahrradständern. Das Unternehmen sei in der Vergangenheit von Gerhard K geleitet worden und werde auch in der Gegenwart von ihm geleitet. Sein Sohn Martin K sei seit 1988 im elterlichen Betrieb beschäftigt. Pia K sei Hausfrau, sie stelle die Gewerbeberechtigung für den Handel mit technischen Produkten zur Verfügung und habe für den im Haus befindlichen Betrieb den Telefondienst übernommen.

Nach Ansicht des Prüfers sei der Ausschluss der Verlustzuweisung an die Gesellschafterin Pia K nur auf das Naheverhältnis zwischen den Gesellschaftern zurückzuführen und nicht fremdüblich. Kein Fremder gehe ein Gesellschaftsverhältnis ein, bei welchem die Verluste zur Gänze zu seinen Lasten gingen, während der andere Gesellschafter nur zur Hälfte an den Gewinnen und an realisierbaren stillen Reserven partizipiere.

Nach Ansicht des Prüfers stelle aber die Tätigkeit der Gesellschaft gar keine Einkunftsquelle dar. Im Zeitraum 1975 bis 1994 seien in 17 Jahren Verluste und nur in drei Jahren (1983, 1986, 1988) Gewinne (insgesamt ca. S 340.000,-) erzielt worden. Der Gesamtverlust im Zeitraum 1975 bis 1994 betrage ca. 3.000.000,- Schilling. Die Prüfung der Kriterien nach § 2 Abs. 1 der LVO 1993 ergebe folgendes Bild:

Ab dem Jahr 1989 sei der Jahresumsatz von ca. S 1.000.000,- auf ca. S 5.000.000,- angestiegen. Die Umsatzsteigerung sei jedoch mit einem Anstieg der Verluste einhergegangen. Der Trend der Verluste weise nach oben, auch wenn ein einmaliger Forderungsverlust von S 520.000,- im Jahr 1994 außer Betracht gelassen werde. Die Miteinbeziehung möglicher künftiger Entwicklungen erscheine bei einem derart langen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren nicht erforderlich; im Übrigen sei das vorläufige Ergebnis des noch nicht veranlagten Geschäftsjahres 1995 noch schlechter als jenes des Jahres 1994.

Die erlittenen Verluste seien im Verhältnis zu den erzielten Gewinnen beachtlich und würden für Liebhaberei sprechen. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes sei in absehbarer Zeit nur schwer möglich, weil bei den derzeit erzielten

Umsätzen die Rohaufschläge keine hohen Gewinne erbringen könnten. Ob die Umsätze in der Zukunft noch gesteigert werden könnten, sei nicht vorhersehbar. Da aber die bisherige Umsatzsteigerung - auch bei Außerachtlassung der Forderungsverluste - lediglich eine Verschlechterung des Ergebnisses gebracht habe, könne das Anstreben weiterer Umsatzsteigerungen nicht als Argument für die Erzielung eines Gesamtgewinnes herangezogen werden.

Was die Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben anlange, sei darauf zu verweisen, dass Gerhard K als Bürgermeister eine zeitintensive Beschäftigung ausübe und daher die Anstellung eines Dienstnehmers notwendig gewesen sei und nunmehr wieder notwendig sei. Lediglich im Zeitraum von 1985 bis 1988 sei der Betrieb ohne fremde Arbeitskraft geführt worden; in diesem Zeitraum seien die besten Ergebnisse erzielt worden. Bereits im Gesellschaftsvertrag werde darauf verwiesen, die Gesellschafter seien sich dessen bewusst, dass der Betrieb auf Grund der (damaligen) schlechten Konjunktur und auf Grund der anderweitigen Beschäftigung des Gesellschafters Gerhard K als Bürgermeister kaum positive Ergebnisse erzielen werde. Von der steuerlichen Vertretung werde als Argument für die Möglichkeit eines Gesamtgewinnes das Fehlen von Ruhensbestimmungen bei Bürgermeisterpensionen vorgebracht. Wenn Gerhard K nach Beendigung der politischen Tätigkeit dem Betrieb wiederum als Vollarbeitskraft zur Verfügung stehe, müsse dies aber als Änderung der Bewirtschaftung angesehen werden. Ein vergleichbarer Betrieb ohne Zuschüsse durch Gesellschafter wäre allein durch die wachsende Zinsbelastung in kurzer Zeit konkursreif. Die Gesellschaftereinlagen der letzten 20 Jahren hätten saldiert S 1,164.643,44 betragen. Ein anderer Betrieb, der nicht entsprechende Zuschüsse erhalten hätte, hätte nicht derart lange überleben können.

Der Handel der Gesellschaft mit technischen Produkten habe seit Anfang der Achzigerjahre im Wesentlichen aus folgender Produktpalette (im folgenden: W-Produkte) bestanden: Schaukästen, Fahrradständer sowie Artikel des "Kommunalbedarfes". Der Umsatz mit W-Produkten habe allerdings stagniert, eine Umsatzsteigerung sei in 15 Jahren nicht möglich gewesen. Die Umsatzsteigerung ab dem Jahr 1988 sei durch die Aufnahme von Produkten anderer Hersteller erreicht worden; dies sei aber auf Kosten des Rohaufschlages gegangen. Die zusätzlichen Umsätze seien durch Geschäfte mit der Firma F (mit Null-Rohaufschlag) sowie mit den Firmen P und A (mit 7 % Rohaufschlag) erreicht worden. So sei der Gesamtrohaufschlag im Jahr 1993 auf dem Tiefpunkt von 6 % angelangt. Die Umsatzausweitung habe höhere Kosten mit sich gebracht, die durch die niedrigen Rohaufschläge nicht kompensiert worden seien. Der Vertrag mit der Firma F habe keinen Ertrag gebracht, sondern Forderungsverluste in beträchtlicher Höhe. Die vage Hoffnung, die Kundenkartei der Firma F übernehmen zu können (für die Lieferung von Schaukästen) habe sich bis heute nicht erfüllt. Der Verkauf von Buswartehäuschen an die Firmen P und A mit dem genannten geringen Rohaufschlag hätte nur durch eine starke Forcierung der Verkäufe zu einer Verbesserung der Ertragssituation führen können. Auf Grund des begrenzten Marktes sei dies aber nicht realistisch gewesen. Bei einer Beobachtungszeit von mehr als zehn Jahren hätte wohl schon weit früher festgestellt werden müssen, dass eine Umsatzausweitung bei den W-Produkten nicht möglich gewesen sei, der Handel mit technischen Produkten sich sohin als nicht rentabel erweise. Ein Rückzug auf die Provisionserlöse (Versicherungen, Bausparkasse, W-Fertighäuser) hätte die erhofften Gewinne "rascher und aller größter Wahrscheinlichkeit ermöglicht". Eine solche Betrachtung von rentablen und nicht rentablen Bereichen könne von einem nach Gewinnen strebenden Unternehmen erwartet werden.

Die Verbesserungsmaßnahmen, die in den Jahren ab 1990 getroffen worden seien, könnten gar nicht als solche bezeichnet werden. Die Umsatzausweitung hätte in einem viel größeren Umfang stattfinden müssen, um die ständig wachsenden Ausgaben abdecken zu können. Die als Verbesserungsmaßnahme bezeichnete Umsatzausweitung habe lediglich höhere Kosten und höhere Verluste mit sich gebracht. Ein Rückzug auf die reinen Provisionserlöse wäre wohl die einzige Verbesserungsmaßnahme gewesen, die rasche Gewinne erbracht hätte.

Nach Abwägung der Kriterien des § 2 Abs. 1 der LVO 1993 sei sohin nach Ansicht des Prüfers von einem Liebhabereibetrieb auszugehen. Eine Rückführung des Geschäftsbetriebes auf die Provisionserlöse sei nicht erfolgt, obwohl die Erzielung von Gewinnen dadurch augenscheinlich möglich gewesen wäre und die Anstellung fremder Arbeitskräfte auch im Hinblick auf die Beanspruchung von Gerhard K als Bürgermeister nicht erforderlich gewesen wäre. Der Betrieb wäre ohne ständige Geldmittelzuführung aus dem privaten Bereich nicht mehr überlebensfähig gewesen. Für seine Aufrechterhaltung seien private Gründe bedeutsam gewesen, zum einen der Pensionsanspruch für die Gesellschafterin Pia K zum anderen die Sicherung eines Arbeitsplatzes für den - seit 1988 für die Gesellschaft tätigen - Sohn der Gesellschafter sowie die Sicherung der Einkunftsquelle für Gerhard K nach Beendigung seiner politischen Tätigkeit.

Gegen den Bescheid mit dem das Finanzamt feststellte, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO unterbleibe, brachte die Gesellschaft Berufung ein. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, in Anbetracht der Entwicklung des Betriebes liege ein Beobachtungszeitraum von 20 Jahren nicht vor. Im Jahr 1975 sei der Umfang des Betriebes wesentlich kleiner gewesen und könne nicht mit der Art der Betriebsführung in den letzten Jahren verglichen werden. Ein längerer Verlustzeitraum spreche für sich allein nicht zwingend für das Vorliegen von Liebhaberei. Im gegenständlichen Fall liege nach dem äußeren Erscheinungsbild eindeutig ein Gewerbebetrieb vor; bei einem solchen könnte nur in einem Ausnahmefall Liebhaberei vorliegen. Der Verkauf von Schaukästen und Wartehäuschen führe in der Folge zu laufenden Wartungs- und Reparaturaufträgen. Das Finanzamt habe zu Unrecht persönliche Gründe für die Führung des Betriebes angeführt. Der Sohn der Gesellschafter habe zum Zeitpunkt der Aufnahme des Dienstverhältnisses in einer sicheren Stellung bei einem anderen Betrieb gearbeitet und über eine abgeschlossene Schlosserausbildung verfügt. Die Erzielung einer Pension für Pia K wäre wesentlich einfacher möglich gewesen als durch die Führung eines Betriebes in diesem Umfang. Dazu hätte nicht ein Betrieb mit einem Jahresumsatz von ca. S 5.000.000,-- geführt werden müssen. Der tägliche Ablauf in diesem Betrieb sei sehr arbeitsintensiv gewesen, er sei mit ständigen Telefonaten, Kundenbesuchen, Reparaturen, Montagen der verkauften Schaukästen, Wartehäuschen, etc. verbunden gewesen. Das gesamte äußere Erscheinungsbild habe einem sehr aktiven Gewerbebetrieb entsprochen. Dass all diese Aktivitäten gesetzt und die Arbeitszeit und Energie von drei Personen eingesetzt worden seien, um die Pensionsversicherung für Pia K und eine Arbeitsstelle für den Sohn der Gesellschafter zu sichern, ergebe keinen Sinn, insbesondere wenn davon ausgegangen werden könnte, dass ein Gewinn nicht erzielbar wäre. Auch das Argument eines zweiten beruflichen Standbeines für Gerhard K sei längst überholt, weil dieser bereits jetzt alle Voraussetzungen (Alter 55 Jahre, ausreichende Dienstjahre) für den Bezug einer Pension als Bürgermeister aufweise. Im Betrieb der Gesellschaft seien laufend Umsatzsteigerungen erzielt worden, ein Gesamtgewinn sei noch nicht erreicht worden, es seien aber in den letzten Jahren und auch im laufenden Jahr verschiedene Anstrengungen unternommen worden, um das Unternehmen in die Gewinnzone zu führen. So sei die Produktpalette im Kommunalbedarf ständig erweitert worden und umfasse nunmehr seit mehreren Jahren auch Schaukästen, Wartehallen, Mehrzweckhäuschen und Fahrradständer. Es handle sich dabei um Produkte des Kommunalbedarfes. Seit 1994 würden auch Kommunalmöbel in das Verkaufsprogramm aufgenommen. Inzwischen seien bereits ca. 100 Wartehäuschen verkauft worden, dies lasse ein beträchtliches Nachfolgeschäft erwarten, welches einerseits im Ersatz von Wartehäuschen und andererseits in deren laufenden Wartung bestehe. Im Jahr 1994 sei eine eigene Werkstätte eingerichtet worden, die für Spezialanfertigungen im Bereich von Mehrzweckhäuschen und Wartehallen sowie für die laufende Wartung und Montage eingesetzt werde. Weiters sei mit der Firma W, Hersteller von Fertighäusern, eine Ausweitung der Tätigkeit vereinbart worden; zusätzlich zu der bereits bisher ausgeübten Vermittlung der Häuser werde die Gesellschaft demnach auch die Vermittlung von Grundstücken und die Bauorganisation übernehmen. Im Jahre 1990 habe die Gesellschaft den Vertrieb von Schaukästen der Firma X exklusiv für Österreich und die Schweiz übernommen. Dabei sei eine Kooperation mit der Firma F eingegangen worden, da diese über sehr viel Erfahrung und einen großen Kundenstock in diesem Bereich verfügt habe. Nachdem die Firma F durch andere Geschäfte in finanzielle Schwierigkeiten geraten sei und die Geschäftsverbindung nicht zu dem erwarteten Erfolg geführt habe, habe Gerhard K den Vertrieb durch ein Darlehen von S 500.000,-- an die Firma F zu sichern versucht. Die Insolvenz der Firma F habe im Jahr 1994 zur Forderungswertberichtigung von S 520.000,-- geführt. Der Kundenstock der Firma F werde nunmehr zur Gänze von der Gesellschaft betreut. Nach dem Forderungsverlust gegenüber der Firma F sei im Juni 1995 ein Grundstück aus dem Privatvermögen des Gerhard K um den Preis von S 2.000.000,-- veräußert und der Kaufpreis in die Gesellschaft zur Abdeckung von Fremdmitteln eingelegt worden; daraus ergebe sich eine wesentliche Reduktion des Zinsaufwandes. Was die Gestaltung des Gesellschaftsvertrages anlange, sei diese auch unter Fremden durchaus denkbar. Die Leistung von Pia K bestehe in der Zurverfügungstellung des Gewerbescheines, gewissen Arbeiten im administrativen Bereich (Telefon, Büro) und im Tragen des Unternehmerrisikos als Gesellschafterin einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Lediglich im Innenverhältnis sei Pia K von der Teilnahme an den Verlusten ausgeschlossen worden. Da Pia K nur einen bescheidenen Vorausgewinn erhalte, sei es im Hinblick auf ihr im Außenverhältnis gegebenes Unternehmerrisiko nicht unüblich, wenn sie bei Gewinnen einen entsprechend höheren Anteil erhalte. Zudem sei bei Vertragsabschluss angenommen worden, dass zwar Gewinne erzielt würden, jedoch nur solche von eher geringem Ausmaß.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Gerhard und Pia K hätten im Gesellschaftsvertrag die Gesellschafterbeiträge (Einbringung der Einzelfirma, Zurverfügungstellung der

Gewerbeberechtigung) festgelegt und vereinbart, dass sie je zur Hälfte an der Gesellschaft beteiligt seien. Da der Verlust einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht nach dem Verhältnis der Kapitalbeiträge verteilt werde und die Verlustverteilung grundsätzlich gleich erfolge wie die Gewinnverteilung, sei nach Ansicht der belangten Behörde der Verlust der Gesellschaft nach dem Beteiligungsverhältnis (je zur Hälfte) auf die beiden Gesellschafter zu verteilen. Pia K sei Mitunternehmerin und im Gegensatz zu einem bloß den Gewerbeschein zur Verfügung stellenden Geschäftsführer auch am Gewinn und den stillen Reserven bzw. einem allfälligen Firmenwert des Unternehmens beteiligt. Nach der vertraglichen Vereinbarung seien beide Gesellschafter zur Vertretung der Gesellschaft nach außen befugt. Allerdings trete nach außen das Unternehmen nur unter dem Namen Pia K in Erscheinung, wodurch das Gesellschaftsverhältnis Geschäftspartnern gegenüber nicht ersichtlich sei. Die im Gesellschaftsvertrag festgelegte Gewinn- und Verlustverteilung halte einem Fremdvergleich nicht stand. Kein wirtschaftlich vernünftig denkender familienfremder Gesellschafter würde eine Gewinn- und Verlustverteilung, wonach die Verluste zur Gänze zu seinen Lasten gingen, während ein anderer Gesellschafter zur Hälfte an den Gewinnen und eventuellen stillen Reserven partizipierte, vereinbaren. Die gegenständliche Gewinn- und Verlustverteilung sei nur durch die familienhafte Beziehung zwischen den beiden Gesellschaftern erklärbar. Durch diese Vereinbarung würden steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt, bei steuerlicher Anerkennung dieser Vereinbarung würde jenes Ergebnis eintreten, dem gerade die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen vorbeugen sollten. Der im Vertrag festgelegten Gewinn- und Verlustverteilung sei daher auf Grund der Fremdunüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen; es seien vielmehr die einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des Gesetzes (§§ 1193 und 1197 ABGB) heranzuziehen. Hinsichtlich der Frage der Liebhaberei seien folgende Überlegungen anzustellen:

Es liege eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der LVO 1993 vor. Bei einer solchen Betätigung sei dann von Liebhaberei auszugehen, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nicht anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z. 1 bis 6 der Verordnung nachvollzogen werden könne. Der Betrieb habe in den 20 Jahren seines Bestehens einen Gesamtverlust von ca. S 2,600.000,- erwirtschaftet. Auch die Berücksichtigung eines fiktiven Veräußerungsgewinnes könnte nicht zu einem positiven Gesamtergebnis führen. Der Forderungsausfall gegenüber der Firma F müsse bei Betrachtung des Gesamtergebnisses einbezogen werden. Dem Einwand der Gesellschaft, es dürfe nicht der Beobachtungszeitraum von 20 Jahren herangezogen werden, weil sich die Art der Betriebsführung bzw. der Betriebsumfang seit 1975 geändert habe, werden entgegengehalten, dass bei Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs. 1 der LVO 1993 eine Änderung der Bewirtschaftung nicht mehr vordringlich zu beachten sei. Die Kriterienprüfung ergebe folgendes Bild:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Die Verluste seien als gravierend einzustufen, der Gesamtverlust betrage ca. S 2,600.000,-. Ab dem Jahr 1989 sei der Umsatz von S 1,300.000,- auf S 5,200.000,- (im Jahr 1994) angestiegen. Die Umsatzsteigerung sei mit einer sprunghaften Steigerung der Verluste (auch bei Außerachtlassung des Forderungsverlustes) verbunden gewesen.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Im Zeitraum von 1975 bis 1994 seien nur drei positive Jahresergebnisse (1983, 1986 und 1988) erwirtschaftet worden. Die Summe der Gewinne (S 338.000,-) betrage lediglich 12,7 % des Gesamtverlustes (S 2,600.000,-).

3. Ursache der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben:

"Es wird in diesem Zusammenhang auf den vom Finanzamt durchgeführten Vergleich mit sechs willkürlich anhand der Branchenkennziffer ausgesuchten Betrieben (ohne Produktidentität) hingewiesen, wonach keiner dieser Vergleichsbetriebe ein derartig schlechtes Verhältnis der Gewinne zu den Verlusten sowie nach einem so langen Beobachtungszeitraum noch einen Gesamtverlust aufweist. Selbst der Schwächste dieser ausgewählten Betriebe hat neun positive und fünf negative Jahresergebnisse zu verzeichnen und befindet sich gesamthaft gesehen in der Gewinnzone."

Nach Ansicht der belangten Behörde liege eine "innere" Verlustursache in der nebenberuflichen Betätigung des Gesellschafters Gerhard K. Auf Grund der konkreten betrieblichen Situation, nämlich der Größe des Familienbetriebes, wäre es als üblich anzusehen, dass Gerhard K voll im Betrieb mitarbeite. Der mangels einer solchen Mitarbeit erforderliche Aufwand für eine fremde Arbeitskraft spreche für Liebhaberei. Als weitere Ursachen für die Verluste seien der drastische Rückgang der Gewinnspanne, die rapide Steigerung der Lohn- und Zinsaufwendungen sowie sonstige Kosten und Privatentnahmen anzuführen. Auch die jahrelange Nichtbeachtung der gesellschaftsvertraglich festgelegten Nachschusspflicht des Gesellschafters Gerhard K und die damit verbundene Unterkapitalisierung des

Betriebes hätten die Gewinnsituation wesentlich beeinflusst.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Die Umsätze aus dem seit Anfang der Achzigerjahre betriebenen Vertrieb der W-Produkte seien nunmehr seit 15 Jahren konstant geblieben. Eine Ausweitung dieses Geschäftszweiges sei nicht möglich gewesen oder zu wenig betrieben worden. Das Unternehmen habe auf diese Unrentabilität weder durch eine Produktumstellung noch durch eine Produkteinstellung reagiert. Die Aufnahme von Produkten anderer Hersteller habe zwar ab dem Jahr 1988 zu Umsatzsteigerungen geführt; die steigenden Umsätze, denen in stärkerem Maße gestiegene Materialaufwendungen gegenüberstünden, hätten nur zu Rohaufschlägen von 0 % bzw. 7 % geführt. Diese niedrigen Rohaufschläge, welche die mit der Umsatzausweitung einhergehenden höheren Kosten nicht hätten kompensieren können, sowie die Geschäftsbeziehung zu der Firma F, deren schlechte wirtschaftliche Lage schon bei Vertragsabschluss im Oktober 1990 bekannt gewesen sei, sprächen gegen ein marktwirtschaftliches Verhalten.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Für die Annahme von Liebhaberei spreche, wenn der Steuerpflichtige sein Preispotential nicht ausgenützt habe. In diesem Zusammenhang werde auf die obigen Ausführungen zu Punkt 4. verwiesen.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage:

Die Umsatzausweitung ab dem Jahr 1989 sei durch Aufnahme von Produkten anderer Hersteller erfolgt, könne aber auf Grund der bereits genannten Umstände (niedrige Rohaufschläge, höhere Kosten) nicht als taugliche Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage angesehen werden. Im Beobachtungszeitraum von 20 Jahren seien Anstrengungen zur Verbesserung des Betriebsergebnisses unternommen worden, offensichtlich hätten aber die Gesellschafter keine wesentlichen und marktgerechten Verbesserungen vorgenommen, die tatsächlich zu einer Bereinigung oder Verbesserung der schlechten Ertragslage geführt hätten. Nach Ansicht der belangten Behörde hätten die Beschwerdeführer erkennen müssen, dass die W-Produkte ungeeignet seien, positive Erträge zu erwirtschaften. Ohne grundlegende Verbesserung der Wirtschaftsführung hätte ein marktgerechtes Verhalten nur in der Produkteinstellung bzw. in einer Betriebsaufgabe bestehen können.

Bei der Gesamtbetrachtung und Gewichtung der einzelnen Faktoren des § 2 Abs. 1 der Verordnung könne festgestellt werden, dass kein Handeln nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vorliege. Die Gewinnerzielungsabsicht könne verneint werden. Zu beachten sei auch, dass Gerhard K andere Einkünfte erzielt habe, die es ihm ermöglicht hätten, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die gegenständlichen Verluste zu finanzieren. Die stetig steigende Tendenz der Verluste in den Jahren 1990 bis 1994 lasse kein Bestreben erkennen, diese künftig zu vermeiden. Im Übrigen habe der Vertreter der Gesellschaft in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht, dass auch in den Jahren 1995 und 1996 Verluste (S 220.000,- und S 500.000,-) erzielt werden würden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die LVO 1993 stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Liegen - wie im vorliegenden Fall unbestritten - Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO 1993 vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO 1993) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO 1993 Verluste an, so 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 1993 genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei hat die Beurteilung für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu erfolgen. Gemäß § 2 Abs. 2 LVO 1993 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.

Eine Absicht ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss die Absicht anhand der im § 2 Abs. 1 LVO 1993 beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. August 1994, 94/14/0025).

Unter dem Punkt "Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben" (§ 2 Abs. 1 Z. 3 LVO 1993) wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, es werde in diesem Zusammenhang auf den vom Finanzamt durchgeführten Vergleich mit sechs willkürlich anhand der Branchenkennziffer ausgesuchten Betrieben (ohne Produktidentität) hingewiesen; keiner dieser Vergleichsbetriebe weise ein derartig schlechtes Verhältnis der Gewinne zu den Verlusten sowie nach einem so langen Beobachtungszeitraum noch einen Gesamtverlust auf.

Hiezu sei zunächst darauf verwiesen, dass sich die Behörde auf "Vergleichsbetriebe" gestützt hat, ohne diese aber konkret zu benennen und den Beschwerdeführern die Möglichkeit zu geben, Informationen über die wirtschaftlichen Verhältnisse dieser Vergleichsbetriebe einzuholen. Darin ist eine Verletzung der Pflicht zur Gewährung von Parteiengehör gelegen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. Februar 1999, 98/14/0105 und vom 28. Mai 1998, 96/15/0260). Die Relevanz dieses Verfahrensfehlers deutet die Beschwerde an, wenn sie darauf verweist, dass die Relation Umsatz/Kosten/Gewinn "nicht derart unüblich" sei.

Dass die Behörde Vergleichsbetriebe ohne Produktidentität herangezogen hat, ist aber wohl darauf zurückzuführen, dass es keine Betriebe mit einer vergleichbaren Produktpalette gibt. Vor diesem Hintergrund stellt sich aber die Frage, worin der Zusammenhang zwischen den verschiedenen Betätigungen der Gesellschaft, nämlich der Vermittlung von Bauspar- und Versicherungsverträgen, der Vermittlung von Grundstücken und Gebäuden sowie dem Handel (der Vermittlung) mit "technischen Produkten" (Schaukästen, Wartehäuschen, etc.) besteht. Es liegt nahe, dass mangels eines Zusammenhanges zwischen diesen Tätigkeiten gesondert zu beurteilende Einheiten im Sinn des § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO 1993 vorliegen. In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, entsprechende sachverhältnismäßige Feststellungen über den Zusammenhang dieser Tätigkeiten zu treffen und in rechtlicher Hinsicht zu beurteilen, ob eine oder mehrere Einheiten vorliegen.

Erst wenn die Frage geklärt ist, ob die Betätigungen der Gesellschaft im Sinne der vorstehenden Ausführungen einheitlich oder gesondert zu betrachten sind, können die im § 2 Abs. 1 Z. 1 und 2 LVO 1993 angeführten Umstände (Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu Gewinnen) -gegebenenfalls für jede Einheit gesondert - beurteilt werden. In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass nach den Feststellungen der belangten Behörde der Handel der Gesellschaft mit W-Produkten erst in den Achzigerjahren aufgenommen worden sei; solcherart spricht aber die Dauer des Verlustzeitraumes in diesem Tätigkeitsbereich für sich allein noch nicht zwingend für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht.

Die Gesellschaft hat in den Jahren ab 1990 ihren Jahresumsatz deutlich (von 1,2 Mio S auf über 5 Mio S) gesteigert, und zwar offenkundig durch den Handel mit "technischen Produkten". Aus diesem Grund ist es nicht verständlich, wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid unter dem Punkt "marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen" (§ 2 Abs. 1 Z. 4 LVO 1993) die Feststellung trifft, die Produkte bzw. Leistungen der Gesellschaft gingen erkennbar "am Markt vorbei", die Gesellschaft passe die Angebotsgestaltung nicht an die Marktverhältnisse an.

Was das "marktgerechte Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung" (§ 2 Abs. 1 Z. 5 LVO 1993) anlangt, fehlt es dem angefochtenen Bescheid an durch Ermittlungsergebnisse erhärteten Feststellungen, hinsichtlich welcher Leistungen die Gesellschaft "erheblich geringere Preise als am Markt erzielbar und üblich verlangt" habe.

Wesentliche Bedeutung im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO 1993 kommt den Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage (Z. 6) zu. Zu diesem Punkt konnte die Gesellschaft die Ausweitung der Produktpalette bei den "technischen Produkten" und in diesem Bereich die Zusammenarbeit mit neuen Unternehmungen (Herstellern), die Ausweitung der Vermittlung von Fertighäusern auf die Bauorganisation und die Abdeckung betrieblicher Schulden durch die Einlage von Kapital aufweisen.

Es trifft zu, dass das marktgerechte Verhalten auch in der Unterlassung weiterer Umstrukturierungsmaßnahmen und in der Einstellung des (Teil-)Betriebes liegen kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 1992, 92/14/0044). Eine solche Situation liegt aber erst vor, wenn aus betriebswirtschaftlicher Sicht feststeht, dass die Fortführung des betroffenen Betriebszweiges nicht zum Erfolg führen kann. Dass hinsichtlich bestimmter Betätigungsbereiche der Gesellschaft solches für das Streitjahr bereits festgestanden wäre, vermag der angefochtene Bescheid nicht aufzuzeigen, zumal er sich mit den Folgen der Verbesserungsmaßnahmen (etwa den behaupteten Folgeaufträgen) nicht konkret auseinandersetzt.

Hinsichtlich der Frage der Einkünftezurechnung mangelt dem Bescheid eine hinreichende Begründung, die es dem Verwaltungsgerichtshof ermöglichte, die Rechtmäßigkeit des Bescheides zu überprüfen. Dem angefochtenen Bescheid

fehlen Feststellungen darüber, welche Beiträge (insbesondere Dienstleistungen) die einzelnen Gesellschafter erbracht haben, wiewohl sich aus dem Vorbringen der Gesellschaft im Verwaltungsverfahren ergibt, dass im Wesentlichen lediglich Gerhard K für die Gesellschaft tätig geworden sei. Nach dem Gesellschaftsvertrag ist jeder der Gesellschafter zur Vertretung der Gesellschaft nach außen befugt. Der angefochtene Bescheid stellt aber fest, dass das Auftreten nach außen - und dies liegt bei der gewählten gewerberechtlichen Gestaltung nahe - nur unter dem Namen der Gesellschafterin Pia K, also in der Form eines Einzelunternehmens erfolgt ist. Allerdings lässt er nicht erkennen, in welcher Form die Gesellschafter im Namen der Pia K aufgetreten sind. Es sind auch keine Feststellungen darüber getroffen, in welchem Ausmaß Gerhard K Vermögen in die Gesellschaft eingebracht hat (nach den Ausführungen im Gesellschaftsvertrag betrug der Einheitswert des Betriebsvermögens des eingebrachten Betriebes S 9.000,-) und ob die "Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung" durch Pia K überhaupt einen wirtschaftlichen Vorteil für die Gesellschaft beinhaltet, zumal Gerhard K den Betrieb vor 1975 als Einzelunternehmer geführt und demnach über die gewerberechtlichen Voraussetzungen verfügt hat. In Ermangelung solcher Feststellungen ist beispielsweise weder auszuschließen, dass Pia K bloße Strohmännfunktion hatte und eine Einkünftezurechnungen an sie nicht erfolgen kann, noch dass Pia K Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko zukommt und die Einkünfte ihr und Gerhard K infolge der ausgeglichenen Beitragsleistungen je zur Hälfte zuzurechnen sind.

Der angefochtene Bescheid war sohin, da die inhaltliche Rechtswidrigkeit gegenüber der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften prävaliert, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 27. Mai 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150113.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at