jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/4/22 96/13/0189

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.04.1998

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §69 Abs3;
BAO §177;
BAO §20;
BAO §21 Abs1;
BAO §303 Abs4;
B-VG Art130 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
LiebhabereiV §1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der H. & Co KG in W, vertreten durch Schuppich,

Sporn & Winischhofer, Rechtsanwälte in Wien I, Falkestraße 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 26. September 1996, Zl. GA 15-91/1199/03, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens über Umsatz- und Gewerbesteuer sowie Feststellung von Einkünften für die Jahre 1981 bis 1985 und Umsatz- und Gewerbesteuer sowie Feststellung von Einkünften für die Jahre 1981 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über die Feststellung von Einkünften sowie Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 1981 bis 1986 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen, somit in der Bekämpfung der Absprüche des angefochtenen Bescheides über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften sowie Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 1981 bis 1985, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die von der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft gegen die im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung ihres Unternehmens ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatz-, Gewerbesteuer- und Feststellungsverfahren von Einkünften für die Jahre 1981 bis 1985 und die Umsatz-, Gewerbesteuer- und Feststellungsbescheide für die Jahre 1981 bis 1986 erhobene Berufung als unbegründet ab.

Die belangte Behörde stellte in der Begründung ihres Bescheides fest, daß die Beschwerdeführerin im Zeitraum 1981 bis 1986 einen Handel mit Waren der Raumausstattung in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betrieben und aus dieser Tätigkeit bei Umsätzen zwischen S 4,334.491,90 im Jahr 1981 und

S 1,741.385,14 im Jahr 1986 ausschließlich Verluste erklärt habe, die zwischen S 466.316,-- im Jahre 1985 und

S 1,521.643,-- im Jahre 1982 gelegen seien. Im Ergebnis einer die Jahre 1981 bis 1986 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung habe der Prüfer die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Liebhaberei qualifiziert und in der Begründung des Prüfungsberichtes darauf verwiesen, daß die Rohaufschläge branchenunüblich niedrig seien und daß die Personalkosten und die Raummiete mit Ausnahme des Jahres 1985 den Warenrohgewinn zum Teil beträchtlich überschritten hätten. Obwohl das Jahr 1985 ein überdurchschnittlich gutes Jahr gewesen sei, sei es auf Grund der Fülle der hohen sonstigen Aufwendungen nicht möglich gewesen, ein positives Betriebsergebnis zu erzielen. Ohne Einlagen aus anderen Einkunftsquellen der Gesellschafter (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung "bzw. Veräußerung von Grundvermögen") wäre das Unternehmen längst in Konkurs gegangen. Daraus sei zu schließen, daß angesichts des Fehlens der bei Wirtschaftstreibenden üblichen betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkte keine normalübliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliege und deshalb von einer ernsthaften Geschäftstätigkeit keine Rede sein könne. Das Finanzamt sei den Feststellungen des Prüfers gefolgt und habe nach Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1981 bis 1985 für die Jahre 1981 bis 1986 Umsatz-, Feststellungs- und Gewerbesteuerbescheide erlassen. Die Umsatzsteuer sei gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 vorgeschrieben worden, ein Vorsteuerabzug zufolge fehlender Unternehmereigenschaft entfallen; die gemäß § 188 BAO einheitlich festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien in Höhe von S 0,-- festgestellt worden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei auf vom Prüfer getroffene Feststellungen näher genannten Inhaltes gestützt worden. In der gegen die erstinstanzlichen Bescheide erhobenen Berufung sei von der Beschwerdeführerin im wesentlichen folgendes vorgebracht worden:

Das Unternehmen der Beschwerdeführerin sei im Jahre 1898 durch den Großvater der heutigen beiden Gesellschafter gegründet worden und habe in der M.-Straße in Wien ein Detail- und Großhandelsgeschäft betrieben. Dem Vater der heutigen Gesellschafter sei es gelungen, das Unternehmen in den Jahren nach dem zweiten Weltkrieg zu einem der namhaftesten Geschäfte dieser Branche in Wien auszubauen. Nach dem Tod des Vaters sei das Unternehmen im Wege der Erbschaft auf seine beiden Söhne übergegangen und in Form einer Kommanditgesellschaft weitergeführt worden. Durch die strukturellen Veränderungen in den Siebzigerjahren, vor allem durch den Druck der Großkonzerne, sei das Detailgeschäft aufgelassen, der traditionelle Standort in der M.-Straße jedoch beibehalten worden. Einer der ursprünglichen Schwerpunkte des Unternehmens, der Verkauf von Vorhängen und Vorhangstoffen sowohl an Großabnehmer als auch an private Haushalte sei durch die günstigeren Preismöglichkeiten der vertikal orientierten gleichbranchigen Konzernbetriebe der Konkurrenz mit eigener Produktion immer mehr zum Erliegen gekommen, sodaß durch die Aufnahme anderer Produkte diese Umsatzverluste wettgemacht hätten werden müssen. Den neuen Schwerpunkt habe der Vertrieb von Teppichen und Bodenbelägen gebildet, wobei insbesondere die österreichische Hotelerie angesprochen habe werden können. Auf Grund von Brandkatastrophen in Hotels Ende der Siebzigerjahre und Anfang der Achtzigerjahre sei es zu einer einschneidenden Verschärfung der feuerpolizeilichen Bestimmungen gekommen, sodaß ein erheblicher Teil des Warenlagers nicht mehr verkäuflich gewesen sei, welcher Umstand zu erheblichen Verlusten für das Unternehmen geführt habe. Um einen Ausgleich zu diesen neuerlichen Umsatzeinbußen zu schaffen, habe die Geschäftsleitung einen neuen Tätigkeitsbereich erschlossen, nämlich das

Reinigen von Teppichen und Bodenbelägen bei Großkunden. Zu diesem Zweck sei Christian V. als neuer Gesellschafter mit dem Ziel aufgenommen worden, entsprechende Serviceverträge abzuschließen und einen Vertrieb von Teppichreinigungsmaschinen für ganz Österreich aufzubauen. Die anfänglichen Erfolge in dieser Sparte seien jedoch durch private Schwierigkeiten dieses Gesellschafters unterbrochen worden. Da eine Fortführung der bisher gewinnbringenden Reinigungsabteilung ohne den wieder ausgeschiedenen Gesellschafter Christian V. nicht möglich gewesen sei, habe die Geschäftsleitung radikale Kürzungen auf der Ausgabenseite beschlossen. So sei der Standort M.-Straße aufgegeben und das gesamte Unternehmen im August 1986 in die B.-Straße übersiedelt worden. Am Personalsektor sei durch die Aufnahme von Teilzeitbeschäftigten gespart worden. Diese Bemühungen hätten in Summe dazu geführt, daß für das Jahr 1987 mit einem ausgeglichenen und für das Jahr 1988 bereits mit einem positiven Ergebnis gerechnet werden könne. Untypische Entwicklungen wie der Preisverfall bestimmter Erzeugnisse und das Ausscheiden eines Gesellschafters könnten keine Liebhabereibeurteilung rechtfertigen. Der Hinweis auf eine zu niedrige Kalkulation übersehe, daß der Betrieb überwiegend Großabnehmer beliefert habe. Daß die Finanzierung des Unternehmens mit Eigenmitteln erfolgt sei, erlaube es nicht, den Gesellschaftern ertragsorientierte wirtschaftliche Tätigkeit abzusprechen. Es habe vielmehr ein Interesse bestanden, das Unternehmen zu erhalten.

Der Prüfer sei der Berufung mit der Ausführung entgegengetreten, daß im vorliegenden Fall ein überaus langer Beobachtungszeitraum vorliege, weil nämlich in vierzehn Jahren nur Verluste erwirtschaftet worden seien. Gegen die Behauptung, daß vor allem Ende der Siebzigerjahre große Anstrengungen zur Verbesserung der Ertragslage unternommen worden seien, spreche der Umstand, daß in den Jahren 1980 bis 1983 die höchsten Verluste des gesamten Beobachtungszeitraumes angefallen seien. Erst nach dem Ausscheiden des Gesellschafters Christian V. und der damit verbundenen Einschränkung des Reinigungsbereiches seien die Verluste in den Jahren 1984 und 1985 geringer geworden. Eine genaue Kosten-Nutzen-Rechnung sei vor Aufnahme dieser Reinigungstätigkeit offenbar unterlassen worden. Die Kalkulationsansätze seien ständig so bemessen gewesen, daß die jährlich entstandenen Fixkosten bei weitem nicht hätten gedeckt werden können. Angesichts einer derart äußerst unökonomischen Betriebsführung während eines vierzehnjährigen Beobachtungszeitraumes könne von einer ertragsorientierten wirtschaftlichen Tätigkeit keine Rede sein. Die Bereitstellung der erforderlichen Mittel aus dem Privatvermögen sei nur deshalb erfolgt, um die jährlichen Verluste aus Gewerbebetrieb mit anderen Einkunftsarten auszugleichen und damit beträchtliche steuerliche Vorteile zu lukrieren. Die im Prüfungsbericht angeführten Feststellungen, welche zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtigten, seien nicht widerlegt worden.

Dieser Stellungnahme habe die Beschwerdeführerin erwidert, daß der Aufnahme der Reinigungstätigkeit sehr wohl exakte Erfolgsüberlegungen vorangestellt worden seien, die anfänglich auch in vollem Umfang eingetreten seien. Wäre die Tätigkeit des Gesellschafters Christian V. nicht durch private Schwierigkeiten unterbrochen worden, hätten das Jahr 1980 und die Folgejahre gewiß einen erheblichen Gewinn gebracht. Daß mit der Tätigkeit des Gesellschafters Christian V. im Ergebnis die höchsten Verluste verbunden gewesen seien, treffe zu und habe seinen Grund darin, daß im Hinblick auf die anfänglichen Erfolge größere Investitions- und Spesenbeträge bewilligt worden seien, die jedoch aus den privaten Schwierigkeiten des Gesellschafters Christian V. dann nicht zu den zu erwartenden Erträgen geführt hätten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reiche bei gewerblichen Unternehmungen das Auftreten von Verlusten nicht dazu aus, das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen. Im vorliegenden Fall seien vor dem Prüfungszeitraum Gewinne erzielt worden, es wären auch bei Ausbleiben der unerwarteten widrigen Umstände solche für die Folgejahre zu erwarten gewesen. Seit dem Jahre 1988 werde im übrigen wieder positiv bilanziert. Die beiden Gesellschafter hätten durch Liegenschaftsveräußerungen und Anlage der daraus erzielten Erlöse über Zinseinkünfte verfügt, die ihnen den Lebensunterhalt auch ermöglicht hätten, als Entnahmen infolge der Verlustphase des Unternehmens nicht möglich gewesen seien. Eine solche, wenn auch mehrjährige Phase berechtige noch nicht zur Verneinung einer Gewinnerzielungsabsicht. Ein rein persönliches Interesse an der Beschäftigung mehrerer Arbeitnehmer habe nicht bestanden; es sei dies auch nicht der Lebensinhalt eines der beiden Gesellschafter gewesen. Der Komplementärgesellschafter H. habe keinerlei Nebentätigkeit ausgeübt, sondern sich ausschließlich und hauptberuflich der Leitung des Betriebes gewidmet.

Im Verfahren vor der belangten Behörde sei der Prüfer um zahlenmäßige Auswertung der zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren herangezogenen Feststellungen und um Darstellung der Auswirkungen dieser Feststellungen auf den Gesamtbetrag der vereinbarten Entgelte und auf die festzustellenden Einkünfte aus

Gewerbebetrieb ersucht worden. Zur Erledigung dieses Ersuchens durch den Prüfer sei der Beschwerdeführerin Gelegenheit zur Stellungnahme geboten worden, welche sie in Form einer persönlichen Vorsprache ihres steuerlichen Vertreters wahrgenommen habe.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides beschäftigte sich die belangte Behörde zunächst mit der behördlichen Berechtigung zur Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren und führte dazu folgendes aus:

Die vom Prüfer zur Begründung der Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren herangezogenen Sachverhalte seien entgegen der von der Beschwerdeführerin in der Berufung vorgetragenen Auffassung im Zuge des Prüfungsverfahrens nicht entkräftet worden; es sei dies dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin auch im Zuge seiner Vorsprache bei der belangten Behörde nicht gelungen. Lediglich für eine strittige Ausfuhrlieferung im Jahre 1982 habe vom steuerlichen Vertreter die betroffene Ausfuhrbescheinigung vorgelegt werden können, sodaß die Steuerfreiheit dieser Lieferung anzuerkennen sei. Am Fehlen der zu Unrecht geltend gemachten Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung im Jahr 1983, am Vorliegen von Kassenfehlbeträgen und an der Tatsache im Widerspruch zu § 20a EStG 1972 in der für das Jahr 1981 geltenden Fassung zu hoch angesetzter Kilometergelder habe sich ebensowenig etwas geändert wie an der Tatsache des unrichtigen Ansatzes einer AfA für ein anderes Kraftfahrzeug, am Unterbleiben eines Abzuges des Privatanteiles an geltend gemachten Kraftfahrzeugkosten und am im Widerspruch zu § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. c UStG 1972 vorgenommenen Vorsteuerabzug von im Zusammenhang mit der Garagierung von Personenkraftwagen angefallener Umsatzsteuer. Zu Unrecht als Betriebsausgaben abgesetzte Prämien einer Einzel- und einer Familienunfallversicherung habe der Prüfer ebenso zutreffend als Wiederaufnahmegründe beurteilt wie den Betriebsausgabenansatz von in Pflichtversicherungsbeiträgen enthaltenen Familienversicherungsbeiträgen; gleiches gelte für die vom Prüfer ausgeschiedenen Beträge für nicht als betrieblich veranlaßt erkennbare Flugreisen. Weitere, vom Prüfer ebenso als Wiederaufnahmegründe herangezogene Feststellungen (Bildung von Rückstellungen für Rechts- und Beratungskosten in unrichtiger Höhe, nicht periodengerechte Abgrenzung von Fremdprovisionen und verspätete Abschreibungen uneinbringlicher Forderung) seien unwidersprochen geblieben. Insgesamt würden mit den vom Prüfer festgestellten Wiederaufnahmegründen die von der Beschwerdeführerin erklärten Verluste im Jahr 1981 um S 51.737,30, im Jahr 1982 um S 36.388,50, im Jahr 1983 um S 67.395,30, im Jahr 1984 um S 71.305,47 und im Jahr 1985 um S 90.570,-- vermindert werden. Die im einzelnen und hinsichtlich der Einkünftefeststellung auch zusammengefaßt dargestellten Auswirkungen der vom Prüfer festgestellten Wiederaufnahmegründe seien nicht als geringfügig anzusehen und stünden einer am öffentlichen Interesse an der Abgabeneinhebung orientierten Ermessensentscheidung gegen das Interesse der Beschwerdeführerin an der Bestandskraft der rechtskräftigen Bescheide nicht entgegen.

Zur Beurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Liebhaberei gab die belangte Behörde zunächst die von der verwaltungsgerichtlichen Judikatur erarbeiteten Grundsätze zu den Voraussetungen des Vorliegens einer Einkunftsquelle wieder und nahm dann Bezug auf das vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin zitierte hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1991, 90/13/0058, in welchem für die Annahme mangelnder Ertragsfähigkeit einer sich dem äußeren Erscheinungsbild nach als Gewerbebetrieb darstellenden Tätigkeit das Erfordernis eines relativ langen Beobachtungszeitraumes postuliert worden war. Ein solcher Beobachtungszeitraum liege vor. Die Beschwerdeführerin habe vom Jahre 1973 bis zum letztgeprüften Jahr 1986 ausschließlich Verluste erwirtschaftet; auch das Jahr 1987 habe einen Verlust ergeben, was insgesamt bedeute, daß das Unternehmen in einem Zeitraum von 15 Jahren Verluste im Gesamtbetrag von S 15,511.655,-- erklärt habe. Außer der langen Verlustperiode lägen aber noch andere Anhaltspunkte vor, die für die vom Prüfer vertretene Auffassung sprächen. Nach zwei Jahren, in denen im Vergleich zu den erklärten Verlusten relativ geringfügige Gewinne erklärt worden seien

(1988: S 126.014,--; 1989: S 92.026,--) seien für die Jahre 1990 bis 1992 unter Hinweis auf die Feststellung des Prüfers Nullerklärungen beim Finanzamt eingereicht worden. Eine an den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin am 25. Jänner 1995 gerichtete Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen für die Jahre 1990 bis 1992 sei mit der Mitteilung beantwortet worden, daß das Unternehmen bereits vor mehreren Jahren den Betrieb zur Gänze eingestellt und die Lokalitäten aufgegeben habe. Im Hinblick auf die Feststellungen des Prüfers seien Aufzeichnungen nicht mehr geführt worden. Dieses im Anschluß an die Prüfung gezeigte Verhalten der Beschwerdeführerin habe die belangte Behörde in ihre Entscheidung miteinbezogen. Die Beschwerdeführerin fechte die Feststellung des Fehlens der Einkunftsquelleneigenschaft ihrer Betätigung einerseits mit Berufung an und führe im Hinblick auf diese Feststellung für die Jahre ab 1990 andererseits keine Aufzeichnungen mehr; sie habe es damit der Behörde unmöglich gemacht, die

Gewinnentwicklung der an den Prüfungszeitraum anschließenden Jahre weiter zu verfolgen. Auffallend sei in diesem Zusammenhang die Tatsache, daß der Komplementärgesellschafter ab dem Jahr 1991 Pensionseinkünfte von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in seinen Einkommensteuererklärungen ausgewiesen habe. Dies lege den Schluß nahe, daß die Tätigkeit so lange nicht eingestellt worden sei, bis der Komplementärgesellschafter H. (Jahrgang 1925) das Pensionsalter erreicht hätte.

Aussagekräftig sei darüber hinaus das Verhältnis des Rohgewinns zu den Personalaufwendungen, welches in Betrachtung der Zahlen für die Jahre 1981 bis 1986 gegen eine Unternehmensführung nach wirtschaftlichen Überlegungen spreche:

	Rohgewinn	Personalaufwand (inkl. Nebenkosten)
1981	S 1,102.389,--	S 1,157.924,77
1982	S 620.697,--	S 1,363.427,32
1983	S 1,030.600,--	S 1,235.613,77
1984	S 1,038.900,--	S 1,199.156,66
1985	S 1,404.977,--	S 925.307,90
1986	S 269.422,--	S 751.031,45

Auch die vom Prüfer ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten zeigten im Vergleich der einzelnen Jahre zueinander ein untypisches Bild:

	Bodenbeläge	Teppiche	Textilien
1981	4,2 %	2,8 %	37,7 %
1982	14,3 %	15,7 %	29,3 %
1983	36,9 %	40,9 %	29 %
1984	39 %	65,3 %	29,8 %
1985	49,3 %	105,8 %	140,9 %
1986	25 %	32,3 %	40,9 %

Auch die zum Teil eklatanten Schwankungen zwischen den einzelnen Jahren seien ein Indiz gegen das Vorliegen jener Maßstäbe, die ein nach Wirtschaftlichkeitsüberlegungen handelnder Unternehmer anlegen würde. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, daß diese Argumentation des Prüfers den Umstand außer acht lasse, daß die Beschwerdeführerin überwiegend gewerbliche Großabnehmer beliefert habe, könne zwar nicht, wie dies der Prüfer getan habe, die Behauptung entgegengesetzt werden, daß die Rohaufschläge branchenunüblich niedrig seien, weil es dazu an entsprechenden Vergleichswerten fehle; es habe die belangte Behörde jedoch die errechneten Prozentsätze in einem inneren Betriebsvergleich gegenübergestellt und daraus den Schluß gezogen, daß derartige Abweichungen den Erfahrungen des täglichen Lebens in wirtschaftlicher Hinsicht nicht entsprächen und auch durch die sich an den Verhältnissen des freien Marktes orientierende Preisgestaltung nicht ausreichend geklärt seien. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin über die Hotelbrände, die Verschärfung der feuerpolizeilichen Vorschriften und die damit bewirkte Unverkäuflichkeit eines erheblichen Teils des Warenlagers der Beschwerdeführerin sei entgegenzuhalten, daß die Vornahme einer Teilwertabschreibung in den betroffenen Jahren den vorliegenden Inventurwerten nicht entnommen werden könne. Eine Abwertung dieser Inventurwerte würde freilich zu einem noch höheren Verlust führen. Daß im Zusammenhang mit der Unverkäuflichkeit des Warenlagers und dem vorübergehenden Entfall der Belieferungsmöglichkeiten Verkaufsterrain verlorengegangen sei, könne den Erlöszahlen aus dem Verkauf von Bodenbelägen nicht entnommen werden, weil sich aus diesen nämlich ergebe, daß nicht nur im Jahr 1982 die Erlöse aus dem Verkauf von Bodenbelägen geringer als in den Jahren 1981, 1983 und 1984 gewesen seien, sondern auch die Erlöse in den Jahren 1985 und 1986 geringer ausgefallen seien.

Der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Aufbau eines neuen Tätigkeitsbereichs durch Reinigung von teils selbst gelieferten, teils fremden Teppich- und Bodenbelägen bei Großkunden falle allerdings genau in jene Jahre 1980 bis 1983, in denen die höchsten Verluste des Beobachtungszeitraums erzielt worden seien. Der Behauptung der

Beschwerdeführerin, wonach angestellte Erfolgsüberlegungen im neuen Sektor anfänglich in vollem Umfang eingetreten seien, stünden die in diesen Jahren erzielten hohen Verluste gegenüber, die von der Beschwerdeführerin mit im Hinblick auf anfängliche Erfolge bewilligten größeren Investitions- und Spesenbeträgen erklärt worden seien. Spesen und Investitionen seien aber kalkulierbare Größen, die ein auf Gewinnstreben ausgerichteter Geschäftsmann nur dann bewilligen würde, wenn sie für ihn letztendlich gewinnbringend sein würden. Es komme die belangte Behörde demnach zur Überzeugung, daß der Betrieb nicht nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt worden sei und auf Dauer gesehen nach objektivem Maßstab nicht die Möglichkeit bestanden habe, aus diesem Betrieb nachhaltig einen Gewinn zu erzielen. Daraus folge nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur aber die Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei. Die in den Jahren 1988 und 1989 erzielten, verhältnismäßig geringen Gewinne seien in Anbetracht der Tatsache, daß der Betrieb gerade im Anschluß an diese Gewinnjahre eingestellt worden sei, nicht geeignet, zu einer gegenteiligen Beurteilung zu führen. Daß ab 1990 keine Aufzeichnungen mehr geführt worden seien, spreche ebenso gegen eine Absicht der Gesellschafter, aus diesem Unternehmen Gewinn zu erzielen, zumal es ihnen durch anderweitige Einkünfte (aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung) möglich gewesen sei, ihren Lebensunterhalt zu bestreiten.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde wird das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen bestritten, Unsachlichkeit des Ermessensgebrauches in der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren geltend gemacht und die behördliche Beurteilung fehlenden Einkunftsquellencharakters der Betätigung der Beschwerdeführerin in den Streitjahren bekämpft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Die belangte Behörde hat nach Ergänzung des Ermittlungsverfahrens und Wahrung des Anspruches der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör im angefochtenen Bescheid zu jedem der von der Beschwerdeführerin in seinem Vorliegen oder in seiner Eigenschaft als Wiederaufnahmegrund bezweifelten Punkt der Prüferfeststellungen im einzelnen dargelegt, weshalb der aus Anlaß der abgabenbehördlichen Prüfung wahrgenommene Sachverhalt steuerrechtlich zu einem anderen als jenem Ergebnis zu führen hatte, mit dem den erstatteten Abgabenerklärungen gefolgt worden war. Die belangte Behörde hat des weiteren die steuerlichen Auswirkungen der als Wiederaufnahmegründe beurteilten Sachverhalte sowohl einzeln als - hinsichtlich der Einkünftefeststellung - auch zusammengefaßt dargestellt und ihre Ermessensentscheidung in Betrachtung der steuerlichen Auswirkungen der betroffenen Sachverhalte begründet.

Dem wird in der Beschwerdeschrift ausschließlich mit der Erklärung erwidert, "diese Umstände" seien der Finanzbehörde schon bei der Veranlagung bekannt gewesen, "diese Umstände" seien Ausfluß einer nunmehr von der Finanzbehörde geänderten rechtlichen Beurteilung und "diese Umstände", soweit es sich etwa um Kassenfehlbestände von nur einigen Schillingen handle, seien zu einem unsachlichen Ermessengebrauch der Finanzbehörde herangezogen worden.

Daß ein solches Beschwerdevorbringen nicht geeignet ist, die Rechtswidrigkeit einer von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wie im vorliegenden Fall begründeten Entscheidung über die Wiederaufnahme von Abgabenverfahren erfolgreich aufzuzeigen, liegt auf der Hand. Mit dieser Gestaltung ihres Beschwerdevorbringens hat die Beschwerdeführerin jegliche argumentative Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Bescheides unterlassen. Weshalb welcher der als Wiederaufnahmegrund beurteilten Sachverhalte der Abgabenbehörde schon bei der Veranlagung bekannt gewesen und nunmehr nur zum Anlaß einer geänderten rechtlichen Beurteilung gemacht worden sein sollte, wäre von der Beschwerdeführerin darzustellen gewesen; in Betrachtung der Begründung des angefochtenen Bescheides ist die Berechtigung dieser von der Beschwerdeführerin völlig unsubstantiiert erhobenen Rüge in keiner Weise zu erkennen. Nichts anderes gilt für die Rüge unsachlichen Ermessensgebrauches. Mit dem Hinweis auf "Kassenfehlbestände von nur einigen Schillingen" entfernt sich die Beschwerdeführerin von der in der Sache nicht bekämpften behördlichen Beurteilung, nach welcher etwa im Bereich der Einkünftefeststellung die als Wiederaufnahmegründe beurteilten Sachverhalte Ertragsänderungen in durchwegs fünfstelliger Höhe zur Folge haben mußten. Auswirkungen auf die Abgabenbemessungsgrundlage der von der belangten Behörde festgestellten Art

übersteigen die eine Ermessensübung zu Lasten des Abgabepflichtigen hindernde oder erschwerende Geringfügigkeitsschwelle (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 1997, 94/13/0032, vom 10. Mai 1994,94/14/0024, ÖStZB 1995, 65, und vom 26. November 1991, 91/14/0179).

2. Liebhaberei:

In seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, ÖStZB 1996, 397, hat der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung zur Frage des Vorliegens von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze zusammengefaßt und modifiziert. Er hat außerhalb der durch den Verordnungsgeber der Liebhabereiverordnung erfolgten Präzisierung des Gesetzes an der Auffassung festgehalten, daß die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv ertragsfähig ist, worunter die Eignung der Tätigkeit verstanden werden muß, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt.

Die Anwendung dieser, in der langjährigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erarbeiteten und in diesem Umfang im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996 bekräftigten Grundsätze auf den Beschwerdefall begegnet Schwierigkeiten. Dies hat seinen Grund darin, daß sich die Konstellation des Beschwerdefalles in ganz wesentlicher Weise von jenen Fällen unterscheidet, in deren Erledigung die dargestellten Grundsätze gebildet wurden. Die Liebhabereifrage stellte sich in den in der Judikatur gelösten Fällen nämlich stets in zeitlich mehr oder weniger kurzem Abstand nach Aufnahme der Tätigkeit und bezog regelmäßig alle Ergebnisse ab Aufnahme der Tätigkeit in die Betrachtung ein. Von all diesen Fällen unterscheidet sich der vorliegende Beschwerdefall darin, daß ihm eine als Gewerbebetrieb in Erscheinung tretende Betätigung zugrundeliegt, mit deren Aufnahme nach dem von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellten Vorbringen der Beschwerdeführerin schon im vorigen Jahrhundert begonnen worden war. Der Liebhabereibeurteilung wurde im Beschwerdefall ein Gewerbebetrieb unterworfen, der vom Großvater der Betreiber in den Streitjahren im Jahre 1898 gegründet, von ihrem Vater fortgeführt und von ihnen bis zum Jahre 1989 weiterbetrieben worden war und dabei - vor zwei letzten Gewinnjahren - 15 Jahre lang nur Verluste erbracht hatte.

Ist unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, ÖStZB 1996, 397, die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen, dann müßte die Anwendung dieser Anforderung im Beschwerdefall eine Miteinbeziehung der von der Beschwerdeführerin und ihren Rechtsvorgängern in den Jahren ab Gründung des Unternehmens erzielten wirtschaftlichen Ergebnisse erfordern. Die Erfüllung dieses Erfordernisses scheiterte freilich schon an der evidenten faktischen Unmöglichkeit der Erfassung der wirtschaftlichen Ergebnisse eines 90 Jahre lang bestanden habenden Unternehmens. Der Beweis des der positiven Steuererhebung zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolges läßt sich im Beschwerdefall nicht erbringen, wobei umgekehrt aber die Annahme des Fehlens eines solchen Gesamterfolges in 90 Jahren mit der Lebenserfahrung schwer in Einklang zu bringen wäre, weil vom neunzigjährigen Bestand eines Verlustbetriebes realistischerweise wohl nicht ausgegangen werden darf.

Damit ist aber noch nicht gesagt, daß der lange Bestand eines Unternehmens der mit diesem ausgeübten Betätigung den Charakter einer Einkunftsquelle und den dabei erzielten Verlusten die Eigenschaft als steuerlich relevante negative Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze in jedem Fall und unter allen Umständen sichern würde. Wie eine Betätigung mit steuerlich unbeachtlichen Ergebnissen nämlich steuerlich beachtlich werden kann, so kann eine Betätigung mit steuerlich im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze relevanten Ergebnissen ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle auch wieder verlieren. Der Grund hiefür liegt in solchen Änderungen im Sachverhaltsbereich einer Betätigung, die in der verwaltungsgerichtlichen Judikatur mit dem Begriff der Änderung der Bewirtschaftungsart umschrieben werden. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes setzt der für die Feststellung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, erforderliche Beobachtungszeitraum eine im wesentlichen gleichbleibende Tätigkeit voraus; ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb

für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge für die Vergangenheit rückprojiziert werden, daß eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 17. August 1994, 93/15/0236, ÖStZB 1995, 210, vom 24. April 1997,94/15/0126, jeweils mit weiteren Nachweisen, sowie zuletzt das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, 98/13/0006). Eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, welche die Betätigung so umgestaltet, daß damit andere Steuerrechtsfolgen als mit der bisher ausgeübten Tätigkeit ausgelöst werden (vgl. auch hiezu eine Aussage im vorzitierten Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996), kann in der einen ebenso wie in der anderen Richtung Rechtsfolgen auslösen. Wie eine objektiv ertragslose Betätigung durch ihre Umgestaltung zu einer nicht mehr objektiv ertragslosen und damit inhaltlich anderen Betätigung werden kann, so kann aber auch umgekehrt eine ertragreich betriebene Betätigung durch Änderung der Wirtschaftsführung zu einer Tätigkeit werden, die ab ihrer Änderung nunmehr objektiv ertragslos und daher eine andere Betätigung als die ist, die vorher mit Ertrag ausgeübt worden war.

Einen solchen Sachverhalt hat die belangte Behörde im Beschwerdefall aber nicht festgestellt. Daß die Beschwerdeführerin in die Verlustzone deswegen geraten war, weil sie gegenüber jenen Zeiten ihrer betrieblichen Tätigkeit, zu denen sie erfolgreich war, ihre Wirtschaftsführung in einer Weise anders ausgerichtet hätte, die ihre Tätigkeit zu einer anderen als der bisher betriebenen gemacht hätte, steht im Beschwerdefall schon deswegen nicht fest, weil es an jeglichen Ermittlungsergebnissen und Feststellungen darüber fehlt, zu welchem Zeitpunkt die Beschwerdeführerin erstmals in die Verlustzone geraten war, sodaß auch nicht gesagt werden kann, daß den nunmehr festgestellten Verlusten eine andere Betriebsführung als zu jenen Zeiten zugrunde läge, zu denen Gewinne erwirtschaftet worden waren.

Die Änderung des wirtschaftlichen Engagements muß allerdings nicht der einzige Grund sein, der zum - im Beschwerdefall interessierenden - Verlust des Einkunftsquellencharakters einer Tätigkeit führen kann. Wirtschaften ist stets ein Handeln im Umfeld von außen vorgegebener Rahmenbedingungen, die den Erfolg des Wirtschaftens entscheidend beeinflussen. Ändern sich die Rahmenbedingungen einer wirtschaftlichen Tätigkeit in grundlegender und für den wirtschaftlichen Erfolg dieser Tätigkeit entscheidender Weise, dann kann eine solche gravierende Änderung der elementaren wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Unterstellung der Ergebnisse einer Tätigkeit unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetzes ebenso Bedeutung haben wie eine Änderung der Wirtschaftsführung durch den Betreiber der Tätigkeit selbst. Das Festhalten an einer Betätigung, deren Ertragsaussichten durch elementar gewandelte wirtschaftliche Rahmenbedingungen fraglich geworden ist, kann für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vergleichbare Wirkungen wie eine Änderung der Bewirtschaftungsart durch den Tätigen äußern. In der Beurteilung über das Vorliegen einer solchen elementaren Änderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ist allerdings Zurückhaltung und Behutsamkeit am Platz. Daß eine geraume Zeit ertragreich betriebene Betätigung bei gleich gebliebener Betätigungsweise nunmehr wegen geänderter äußerer wirtschaftlicher Rahmenbedingungen objektiv nicht mehr ertragsfähig ist, wäre eine Feststellung, die nur nach Vornahme profunder Markt- und Entwicklungsanalysen getroffen werden dürfte, zu deren Vornahme es ungeachtet des den Organen der Abgabenbehörden sonst zusinnbaren Wissens über wirtschaftliche Zusammenhänge doch der Beiziehung eines Sachverständigen (§ 177 BAO) bedürfen könnte.

Im Beschwerdefall hat die Beschwerdeführerin vorgebracht, in den Siebzigerjahren unter den Konkurrenzdruck gleichbranchiger, über eigene Produktion verfügender Großkonzerne geraten zu sein. Die Beschwerdeführerin hat des weiteren die Maßnahmen dargestellt, mit denen sie versuchte, unter diesem Druck wirtschaftlich zu bestehen. Nach Auflassung des Detailgeschäftes habe sie sich auf den Vertrieb von Teppichen und Bodenbelägen konzentriert und dabei im besonderen die Hotelerie angesprochen. Nach den nachteiligen Auswirkungen der geänderten feuerpolizeilichen Bestimmungen habe sich die Beschwerdeführerin auf dem Sektor des Reinigens von Teppichen und Bodenbelägen bei Großkunden versucht, sei in diesem Versuch allerdings an dem durch private Schwierigkeiten bewirkten Ausscheiden des zu diesem Zweck eigens aufgenommenen und mit entsprechenden wirtschaftlichen Befugnissen ausgestatteten Gesellschafters Christian V. gescheitert. Schließlich habe sie den Traditionsstandort aufgegeben, das Unternehmen übersiedelt und sei zur Aufnahme von Teilzeitbeschäftigten übergegangen.

In Würdigung dieses Vorbringens ist zunächst festzustellen, daß die belangte Behörde eine Feststellung des Inhaltes, daß die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Betätigung der Beschwerdeführerin sich durch die von der Beschwerdeführerin berichteten strukturellen Änderungen des Marktes in den Siebzigerjahren in einer Weise geändert

hätten, welche die Betätigung der Beschwerdeführerin als objektiv ertragslos hätte erscheinen lassen, nicht getroffen hat, und daß für eine solche Feststellung es auch weithin an den erforderlichen Ermittlungsergebnissen im vorhin aufgezeigten Sinn gefehlt hätte. Die von der Beschwerdeführerin dargestellten Maßnahmen, mit denen sie auf den entstandenen Konkurrenzdruck zu reagieren versucht hatte, sind darüber hinaus ohne nähere Analysen keinesfalls von vornherein als ungeeignet dazu zu erkennen, die Betätigung weiterhin ertragreich zu gestalten oder nach dem Auftreten von Verlusten zumindestens wieder ertragreich werden zu lassen. Widrigkeiten wie die Entwertung eines Warenlagers durch geänderte feuerpolizeiliche Bestimmungen und der Ausfall eines zur Eroberung eines neuen Sektors aufgenommenen und mit entsprechenden Budgetmitteln ausgestatteten Gesellschafters durch privat verursachte Turbulenzen - im Verwaltungsverfahren wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin berichtet, daß Christian V. durch schlagend gewordene, aus privaten Gründen eingegangene Bürgschaften in Konkurs verfallen war - sind Umstände, die sich auf die wirtschaftlichen Ergebnisse einer Tätigkeit naturgemäß denkbar ungünstig auswirken, aber noch keinen rechtlichen Grund dafür abgeben, solche Verluste nicht der Bestimmung des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze zu unterstellen.

Die über das Vorliegen eines Verlustzeitraumes von 15 Jahren hinaus von der belangten Behörde des weiteren ins Treffen geführten Argumente für die vorgenommene Liebhabereibeurteilung überzeugen im übrigen nicht. Daß die Beschwerdeführerin ab dem Jahre 1990 den Betrieb nicht mehr weitergeführt hatte, mag durchaus damit zusammenhängen, daß der Komplementärgesellschafter H. das Pensionsalter erreicht hatte. Daraus den Schluß zu ziehen, daß die Tätigkeit von der Beschwerdeführerin (offenbar: nur) deswegen nicht eingestellt worden sei, weil man den Zeitpunkt der Erreichung des Pensionsalters des Komplementärgesellschafters erreichen wollte, hält der Gerichtshof nicht für zulässig. Den Erben eines Traditionsbetriebes ist das Recht zuzubilligen, so lange für das Weiterleben des ihnen ererbten Betriebes zu kämpfen, als dies nach den Umständen des Falles noch nicht völlig aussichtslos geworden ist. Daß der Kampf der Beschwerdeführerin um das Überleben ihres Betriebes aber nicht völlig aussichtslos war, erweisen die Ergebnisse ihrer letzten beiden Betriebsjahre, in denen sie positiv abschloß. Wenn der Komplementärgesellschafter H. nach Erreichen des Pensionsalters seinen Kampf beendet hatte, kann daraus für den Liebhabereicharakter der zuvor ausgeübten Betätigung nichts gewonnen werden. Soweit die belangte Behörde die vom Prüfer ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten als Indiz gegen die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung nimmt, räumt sie zunächst selbst ein, daß es der Behauptung des Prüfers über die branchenunübliche Niedrigkeit dieser Rohaufschlagskoeffizienten an einer entsprechenden Grundlage durch Vergleichswerte gefehlt hatte. Was die belangte Behörde an dieser Stelle allerdings mit dem von ihr erwähnten "inneren Betriebsvergleich" meint, hat sie in der Begründung ihres Bescheides nicht erläutert und entzieht sich einem Nachvollzug durch den Verwaltungsgerichtshof. Bei der Gegenüberstellung der Daten von Rohgewinn einerseits und Personalaufwand andererseits wiederum handelt es sich um aus dem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang herausgerissene Zahlen, die für sich allein betrachtet das Entstehen von Verlusten gewiß einsichtig machen, die aber nun einmal nicht für sich allein betrachtet werden dürfen. Daß die zu solchen Zahlen führenden wirtschaftlichen Entscheidungen der Unternehmensführung die objektive Ertragslosigkeit des Unternehmens in der erforderlichen Langzeitbetrachtung oder das Fehlen subjektiven Erfolgsstrebens erweisen würden, kann so noch keinesfalls gesagt werden. Ob die in dieser Hinsicht von der belangten Behörde angestellte Kurzzeitbetrachtung, was die gegenübergestellten Daten anlangt, auf unternehmerische Fehlentscheidungen hindeuten könnte, braucht nicht untersucht zu werden, weil auch unternehmerische Fehlentscheidungen den daraus erwirtschafteten Verlusten die Qualität negativer Einkünfte im Sinne des Einkommensteuerrechtes noch nicht nehmen. Es ist dem Gerichtshof auch nicht einsichtig, welchen Beitrag die Darstellung der Erlöse aus dem Verkauf von Bodenbelägen zur Liebhabereifrage leisten sollte. Wenn dem Gesellschafter Christian V. größere Investitions- und Spesenbeträge bewilligt worden waren, dann mag dies in Anbetracht der Erwartungen, die in von diesem Gesellschafter zu tätigende Investitionen gesetzt worden waren, einsichtig, allenfalls vielleicht unternehmerisch unvorsichtig gewesen sein, läßt aber einen Schluß auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht ebensowenig zu.

Soweit die belangte Behörde schließlich auf die anderweitigen Einkünfte der Gesellschafter der Beschwerdeführerin aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung verweist, ist sie daran zu erinnern, daß der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, daß das Vorliegen anderer Einkunftsquellen als Indiz für die Liebhabereibeurteilung einer Tätigkeit nur dort taugt, wo eine zu beurteilende Tätigkeit typischerweise mit besonderen, der Lebensführung zuzuordnenden Neigungen eines Abgabepflichtigen zusammenhängt, was im Falle von Gewerbebetrieben aber regelmäßig nicht der Fall ist (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 30. Jänner 1991,

90/13/0058, und vom 2. August 1995,93/13/0065, ÖStZB 1996, 138). Daß es nicht Fremdkapital, sondern Eigenkapital aus anderen Einkunftsquellen war, das die Gesellschafter der Beschwerdeführerin in ihr Unternehmen gesteckt hatten, um es am Leben zu erhalten, spricht zudem bei einer nicht in der Nähe zu einer aus der Lebensführung entspringenden Neigung gelegenen Tätigkeit gegen die Liebhabereibeurteilung (und unterscheidet den Beschwerdefall auch in dieser Hinsicht in erheblicher Weise von jener Sachverhaltskonstellation, die mit dem im angefochtenen Bescheid zitierten hg. Erkenntnis vom 22. Mai 1990, Slg. N.F. Nr. 6498/F, entschieden worden war).

Was von den Gründen des angefochtenen Bescheides bleibt, ist der 15 Jahre währende Verlustzeitraum von 1973 bis 1987. Dieser aber trägt die behördliche Beurteilung, die wirtschaftlichen Ergebnisse der Beschwerdeführerin in den Streitjahren seien keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1972 mit den sich umsatzsteuerlich daraus gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1972 bis 1983 und gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 ab 1984 ergebenden Folgen, rechtlich nicht. Entscheidet sich die Beurteilung von Verlusten aus einer Betätigung als negative Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes im Ergebnis der Prüfung der objektiven Aussichten der Betätigung auf Erzielung eines der positiven Steuererhebung zugänglichen Gesamtergebnisses innerhalb absehbarer Zeit, dann ist das Vorliegen eines einer solchen Prüfung zugrundeliegenden Zeitraumes gleich zu beurteilender Betätigung unabdingbare rechtliche Voraussetzung jeder Liebhabereiprüfung. Nur der gesamte Zeitraum - im Prognosefall der absehbare Zeitraum in Verständnis des hg. Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996 - einer rechtlich gleich zu beurteilenden Betätigung erlaubt die Untersuchung ihrer Aussicht auf Ertrag. Nur auf einen solchen Zeitraum auch hat sich die lediglich subsidiär vorzunehmende Untersuchung eines subjektiven Ertragsstrebens desjenigen, der sich betätigt, zu beziehen. Der Liebhabereibeurteilung einer Tätigkeit ohne Feststellung des dieser Beurteilung zugrunde zu legenden Zeitraumes gleicher Betätigung fehlt es schon an der rechtlichen Grundvoraussetzung der Zulässigkeit einer Verneinung aus dieser Betätigung erwirtschafteter Verluste als steuerlich beachtliche Negativeinkünfte. Dies ist der Grund, aus dem sich der angefochtene Bescheid in seinem Abspruch über die bekämpften Sachbescheide als inhaltlich rechtswidrig erweist.

Daß die Betätigung der Beschwerdeführerin unter Einschluß aller ihrer Rechtsvorgänger einen der positiven Steuererhebung zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg seit 1898 nicht erbracht habe, konnte nicht festgestellt werden. Daß die Beschwerdeführerin zu einem bestimmten Zeitpunkt eine vordem ertragreiche Betätigung durch Änderung der Bewirtschaftungsart in eine andere Betätigung umgestaltet hätte, steht auch nicht fest. Daß und zu welchem Zeitpunkt eine Gesamtänderung der gesamtwirtschaftlichen Rahmenbedingungen eine bislang ertragreich betriebene Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu einer zwangsläufig ertragslosen gemacht hätte, wurde ebenso nicht festgestellt. Die der belangten Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen rechtfertigten die Annahme subjektiv fehlender Gewinnerzielungsabsicht überdies ebenso nicht.

Der angefochtene Bescheid war in seinem Abspruch über Gewinnfeststellung, Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 1981 bis 1986 somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben, während die Beschwerde im Umfang ihrer Bekämpfung des angefochtenen Bescheides in seinem Abspruch über die Wiederaufnahme der Umsatz-, Gewerbesteuer- und Feststellungsverfahren von Einkünften für die Jahre 1981 bis 1985 gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994; die Abweisung des Kostenmehrbegehrens beruht darauf, daß zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung die Vorlage des angefochtenen Bescheides in lediglich einfacher Ausfertigung genügte, weshalb Stempelgebührenaufwand nur im dementsprechend reduzierten Umfang zuzusprechen war.

Schlagworte

Ermessen

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1996130189.X00

Im RIS seit

19.02.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at