

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/3/21 94/15/0085

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.03.1996

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AVG §69 Abs1;

BAO §188;

BAO §20;

BAO §285 Abs1;

BAO §287 Abs1;

BAO §303 Abs1;

BAO §303 Abs4;

BAO §93 Abs3 lita;

ESTG 1972 §2 Abs2;

ESTG 1972 §2 Abs4;

ESTG 1972 §2;

ESTG 1988 §2;

UStG 1972 §2 Abs5 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der A GmbH & Co KG in S, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Sbg, Berufungssenat I, vom 14. Oktober 1993, 1-GA3BK-MMo/93, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1984 bis 1986 und Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1984 bis 1986, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Der Beschwerdefall ist vor dem Hintergrund der "WEB-IMMAG-Bautreuhand-Firmengruppe"-Affäre zu sehen.

Der wesentliche Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin, einer GmbH & Co KG, war nach den für die Streitjahre geltenden Gesellschaftsverträgen der Erwerb von Immobilienobjekten, Liegenschaften und Grundstücken, als auch von Anteilen daran, die Bebauung und Bestandgabe und sonstige Verwertung dieser Immobilien und Veranlagung der Gesellschaftsmittel in sonstigen hypothekarisch oder bankmäßig sichergestellten Vermögenswerten sowie die Beteiligung an Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand. Kommanditistin der Beschwerdeführerin war in den Streitjahren ua die CTV AG. Nach den für die Streitjahre geltenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen über die Ausgabe von Immobilienzertifikaten (Hausanteilscheinen) sollten Anleger nach Leistung einer Kommanditeinlage an die als Treuhand-Kommanditistin fungierende CTV AG Eigentum am Vermögen der Beschwerdeführerin erwerben. Den Anlegern wurde auch eine Beteiligung am Verlust der Beschwerdeführerin zugesagt.

Auf Grund des Zusammenbruches des gesamten Bautreuhandbereiches erfolgte im Jahr 1989 - nachdem bereits im Jahr 1987 eine solche nach § 147 BAO durchgeführt worden war - eine auch die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG. Im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht sind detaillierte Feststellungen hinsichtlich der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin im Zeitraum von 1984 bis zu dieser abgabenbehördlichen Prüfung sowie hinsichtlich der Verwendung der Gelder der Anleger enthalten. Die Prüfer vertraten aus nachstehenden Gründen die Ansicht, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei als Liebhaberei zu beurteilen. Nach der bis zum Jahr 1989 geführten Buchhaltung verfüge sie über kein Vermögen mehr. Die Gelder der Anleger seien größtenteils an andere Gesellschaften geflossen und zur letztlich erfolglosen Sanierung des Bautreuhandbereiches verwendet worden. Den von den Anlegern über die CTV AG an die Beschwerdeführerin geleisteten ca 300 Mio S stünden keine Vermögenswerte gegenüber. Die stillen Beteiligungen der Beschwerdeführerin an zwei dem Bautreuhandbereich zuzurechnenden Kapitalgesellschaften seien wertlos. Beide Gesellschaften hätten seit Mitte der achtziger Jahre hohe Verluste erwirtschaftet, die nur durch die Zuführung von neuen (Anleger)geldern hätten aufgefangen werden können. Auch seien über deren Vermögen im Jahr 1989 Konkurse eröffnet worden. Mit den garantierten Mindestzinsen, die in den Verträgen über die jeweilige Beteiligung als stille Gesellschafterin vereinbart worden seien, könne die Beschwerdeführerin nicht mehr rechnen. Gewinnanteile aus der Beteiligung an diesen beiden Gesellschaften seien nie angefallen. Aus der bestehenden Beteiligung an einer ebenfalls dem Bautreuhandbereich zuzurechnenden Kommanditgesellschaft könnten ebenfalls keine Erträge erwartet werden. Diese befinde sich in Liquidation, wobei große Vermögensverluste der Anleger dieser Gesellschaft zu erwarten seien. Ob die Beschwerdeführerin auf Grund dieser Liquidation Vermögenswerte erhalten werde, sei nicht absehbar. Somit bestehe für die Beschwerdeführerin keine Möglichkeit mehr, die bisher angefallenen Aufwendungen aus ihrer Tätigkeit durch künftige Einnahmen aus diesen oder anderen Tätigkeiten auch nur annähernd auszugleichen, zumal die Beschwerdeführerin seit dem Jahr 1987 faktisch keine Tätigkeit mehr entfalte. Die bei der gegenwärtigen Lage der Beschwerdeführerin unbedingt notwendige Zuführung von Kapital, etwa durch neue Anleger oder durch Banken, sei nicht vorstellbar. Nach objektiven Gesichtspunkten sei die Tätigkeit der Beschwerdeführerin absolut ertraglos. Dies sei von den Konzeptoren des Bautreuhandbereiches auch so gewollt gewesen, weil alle möglicherweise ertragsbringenden Beteiligungen aus dem Vermögen der Beschwerdeführerin entnommen und auch keine Bemühungen angestellt worden seien, mit neuen Tätigkeiten doch noch Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin stelle daher - egal welche Form der Vermögensverwaltung angenommen werde - keine Einkunftsquelle iSd § 2 EStG dar. Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO habe daher zu unterbleiben.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht der Prüfer an und erließ in wiederaufgenommenen Verfahren Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1984 bis 1986, wobei es zur Begründung auf den erstatteten Bericht und die darüber aufgenommene Niederschrift verwies.

Sowohl gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide als auch gegen die Sachbescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung.

Die belangte Behörde vertritt nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im wesentlichen die Ansicht, die Wiederaufnahme der Verfahren sei auf Grund der Feststellungen der Prüfer zu Recht erfolgt. Die Beschwerdeführerin habe Scheinanlegern ungerechtfertigte Verluste von ca 60,8 Mio S sowie durch Fingierung von tatsächlich erst im Folgejahr getätigten Einzahlungen Anlegern ebenfalls ungerechtfertigte Verluste von ca 161,3 Mio S zugewiesen,

Aufwendungen von ca 11,9 Mio S, denen keine Leistungen zugrunde gelegen seien, geltend gemacht sowie die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge von ca 2,39 Mio S zu Unrecht abgezogen und schließlich für den Erwerb von Beteiligungen Aufwendungen getätigt, die den Wert dieser Beteiligungen überstiegen hätten. Insbesondere die im Zusammenhang mit den Scheinanlegern hervorgekommenen Tatsachen seien iSd § 303 Abs 4 BAO neu hervorgekommen, weil dem Prüfer bei der im Jahr 1987 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung die Konten der CTV AG nicht vorgelegt worden seien. Aber auch die weiteren - eben dargestellten - Feststellungen der Prüfer stellten taugliche Gründe für die Wiederaufnahme der Verfahren dar. Da die rechtmäßige Wiederaufnahme der Verfahren zur gänzlichen Beseitigung der früheren Bescheide führe, könnten auch solche Bescheidelemente geändert werden, die durch die Feststellung neu hervorgekommener Tatsachen nicht berührt worden seien. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei als Liebhaberei zu beurteilen, weil sie weder einen Gesamtüberschuß hätte erwirtschaften können, noch einen solchen überhaupt angestrebt habe. Aus diesem Grund habe die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben. Die Anlaufverluste der Beschwerdeführerin seien nicht anzuerkennen, weil die hierfür maßgebliche Liebhabereiverordnung auf Grund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91 ua, Slg Nr 12943, zur Beurteilung der Streitjahre nicht herangezogen werden könne. Entscheidungswesentlich sei lediglich die objektive Ertragsfähigkeit der Tätigkeit der Beschwerdeführerin. Die Anleger seien bei der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, außer Betracht zu lassen, weil sie nicht als Mitunternehmer, sondern als Darlehensgeber der Beschwerdeführerin anzusehen seien. Die Anleger hätten nämlich keinen Einfluß auf die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin nehmen können. Auf Grund der von der Beschwerdeführerin zugesagten jährlichen Barausschüttungen sowie der Rücknahmegarantie für die Hausanteilscheine hätten die Anleger auch kein Unternehmerrisiko getragen. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei schließlich nicht als gewerblich, sondern als Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 1978, 2463, 2464/77 ua, Slg Nr 5266/F). Für die Beurteilung als Liebhaberei habe die Qualifikation der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als gewerblich oder als Vermietung und Verpachtung jedoch keine Bedeutung. Diese Beurteilung erfolge auch nicht rückblickend auf Grund des Zusammenbruches des Bautreuhandbereiches. Aus dem Bericht über die gemäß § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung sei zu ersehen, daß die Beschwerdeführerin keine Einnahmenüberschüsse habe erwirtschaften können und dies auch nicht gewollt habe. Ende des Jahres 1986 sei kein Kapital mehr vorhanden gewesen. Ab dem Jahr 1988 habe die Beschwerdeführerin, abgesehen von zwei stillen Beteiligungen sowie einer Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft, kein Vermögen mehr besessen. Die stillen Beteiligungen seien wertlos. Die Beschwerdeführerin könne deshalb die in den Streitjahren angefallenen Aufwendungen von ca 302 Mio S wegen der Unmöglichkeit, in Hinkunft nennenswerte Einnahmen zu erzielen, nicht ausgleichen. Dies gehe auch aus einem im Auftrag eines Landesgerichtes im Jahr 1993 erstellten Sachverständigengutachten hervor. Die Beschwerdeführerin habe weiters ab dem Jahr 1987 keine Tätigkeit mehr ausgeübt. Liebhaberei liege somit nicht deshalb vor, weil die Anleger infolge des Zusammenbruches des Bautreuhandbereiches keine Ausschüttungen mehr erhalten könnten, sondern weil von der Beschwerdeführerin weder nach objektiven noch nach subjektiven Gesichtspunkten eine auf einen Gesamtüberschuß gerichtete Tätigkeit entfaltet worden sei. Die Ertragslosigkeit der Beschwerdeführerin sei von deren Konzeptoren auch so gewollt worden. Die Gelder der Anleger seien nämlich zur Aufrechterhaltung der Liquidität des Bautreuhandbereiches verwendet worden. Alle möglicherweise ertragsbringenden Liegenschaften und Beteiligungen der Beschwerdeführerin seien nach kurzer Zeit aus ihrem Vermögen entnommen bzw veräußert worden. Die Beschwerdeführerin habe auch nichts vorgebracht, was die im Bericht über die gemäß § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung dargestellte objektive Ertragsunfähigkeit hätte widerlegen können. Die von der Beschwerdeführerin bei der im Jahr 1987 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegten Rentabilitätsrechnungen seien mit den von ihr tatsächlich getätigten Geschäften und ihrer Vermögenslage überhaupt nicht im Einklang gestanden. Für die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, sei lediglich die tatsächliche Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin von Bedeutung, nicht hingegen, ob Anleger Schadenersatzansprüche gegenüber Scheinanlegern geltend machen könnten und ob Anleger bereits bei Zeichnung der Hausanteilscheine hätten erkennen müssen, daß von der Beschwerdeführerin kein Ertrag erwirtschaftet werden könne. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf ein zu dieser Beurteilung bei Anlegern im Zusammenhang mit vertragswidrigen Handlungen der Geschäftsführung einer Gesellschaft ergangenes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei ohne Belang, weil die Anleger als Darlehensgeber der CTV AG anzusehen seien. Auch für die Umsatzsteuer sei bei der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, auf die objektive Ertragsfähigkeit abzustellen. Eine Tätigkeit iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 liege vor, wenn

Gewinne bzw Einnahmenüberschüsse nicht erwirtschaftet werden könnten. Von einem anderen Liebhabereibegriff als dem der Einkommensteuer sei nicht auszugehen. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei daher auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht als Liebhaberei zu beurteilen.

Demgegenüber meint die Beschwerdeführerin, die Wiederaufnahme der Verfahren sei schon insofern rechtswidrig, als die belangte Behörde dies nicht ausreichend begründet habe. Es sei daher nicht möglich, das Vorliegen eines Ermessensmißbrauches zu überprüfen. Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide seien rechtswidrig, weil alle Feststellungen der im Jahr 1987 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung in Frage gestellt, ignoriert und völlig umgedreht würden, obwohl die Verfahren nur wegen der Scheinzeichnungen wiederaufgenommen worden seien. Falsch sei auch die Ansicht der belangten Behörde, ihre Tätigkeit sei als Liebhaberei zu beurteilen. Bei einer derartigen Beurteilung sei stets eine Zukunftsbetrachtung erforderlich. Es sei rechtswidrig, wenn die belangte Behörde wegen des Zusammenbruches des Bautreuhandbereiches Liebhaberei annehme. Auf Grund des Umfanges des Beteiligungskapitals, der intensiven Werbetätigkeit und der Vermittlung der Fremdfinanzierung sei ihre Tätigkeit als gewerblich zu beurteilen. Bei Einkünften aus gewerblicher Vermietung sei ein Beobachtungszeitraum von etwa fünf bis acht Jahren anzunehmen. Davon sei der Zeitraum zu unterscheiden, in dem ein Gesamtüberschuß erzielt werden müsse. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien keine Einnahmenüberschüsse innerhalb des Beobachtungszeitraumes erforderlich. Es genüge vielmehr, wenn die Verluste sinkende Tendenz aufwiesen. Erst bei Einstellung einer Tätigkeit mit mißbräuchlicher Verlufterzielungsabsicht werde auf einen kürzeren Tätigkeitszeitraum abgestellt (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Juni 1989, 88/13/0164). Eine mißbräuchliche Verlufterzielungsabsicht habe jedoch nicht bestanden. Unter objektiven Gesichtspunkten sei die Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb von zwölf Jahren möglich gewesen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse bei einer gewerblichen Vermietung nur dann innerhalb eines Beobachtungszeitraumes auch ein Gesamtgewinn erzielt werden, wenn es sich um Verlustgesellschaften handle, an welchen sich Anleger nur kurz beteiligten, wobei der erzielte Verlust im ersten Jahr künstlich erhöht werde und spätere Gewinne in keiner Relation zu den bisher erzielten Verlusten stünden. Diese Rechtsprechung könne jedoch nicht auf eine langfristig konzipierte Tätigkeit übertragen werden. Den Gesamtgewinnzeitraum habe der Verwaltungsgerichtshof nur dann sehr kurz bemessen, wenn die Absicht, langfristig zu vermieten, nicht erkennbar gewesen sei (vgl die Erkenntnisse vom 22. Oktober 1986, 84/13/0126 und vom 12. September 1989, 88/14/0137, Slg Nr 6428/F). Im Beschwerdefall seien Anleger mit langfristigen Erträgen aus Immobilienveranlagungen geworben worden. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes durch Abdeckung der hohen Kosten der Anfangsinvestitionen durch Einnahmenüberschüsse könne nicht bereits nach kurzer Zeit gefordert werden (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. November 1989, 85/13/0190). Ein strengerer Maßstab könne lediglich bei Publikumsgesellschaften, bei denen Verluste zum größten Teil künstlich erzeugt würden, angelegt werden (vgl das bereits erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Slg Nr 6428/F). Die belangte Behörde habe den angefochtenen Bescheid weiters mit Rechtswidrigkeit belastet, weil sie sich nicht mit den Auswirkungen der Fehler des Managements des Bautreuhandbereiches auf die Anleger auseinandergesetzt habe. Die Anleger seien über die Verwendung ihrer Einlagen getäuscht worden. Dies dürfe aber nicht dazu führen, daß den Anlegern im nachhinein die Anerkennung der ihnen zugewiesenen Verluste versagt werde. Bei den als Mitunternehmer anzusehenden Anlegern könne das Vorliegen von Liebhaberei noch nicht beurteilt werden. Erst nach jahrelangen Prozessen werde feststellbar sein, ob den Anlegern auf Grund ihrer Beteiligungen noch Vermögenswerte zufließen. Anleger, die ihre Einlagen voll geleistet hätten, könnten Schadenersatzansprüche gegenüber Scheinanlegern geltend machen. Darüber hinaus seien noch Gelder aus der Vermietung von Garagen vorhanden. Es könne auch nicht abgeschätzt werden, ob und in welcher Höhe Anleger Vermögenswerte aus ihrer Beteiligung an anderen Gesellschaften erhielten. Seien nämlich Vermögenswerte aus den Einlagen der Anleger den Allgemeinen Geschäftsbedingungen über die Zeichnung von Hausanteilscheinen widersprechend anderen Gesellschaften zugeflossen, so bestünden Schadenersatzansprüche der Anleger gegen diese Gesellschaften. Die belangte Behörde hätte sich bei der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, auch mit der Tatsache beschäftigen müssen, daß noch in den Jahren 1990 und 1991 Hausanteilscheine im Wert von 40 Mio S mit 110 Prozent des Nominales an Dritte veräußert worden seien. Jene Anleger, die dabei ihre Hausanteilscheine veräußert hätten, hätten einen Gesamtgewinn aus ihrer Beteiligung erzielt. Da die Anleger als Mitunternehmer anzusehen seien, seien die Erlöse aus der Veräußerung ihrer Hausanteilscheine bei der Berechnung des Gesamtgewinnes einzubeziehen. Die belangte Behörde habe auch insofern gegen § 307 Abs 2 BAO verstoßen, als sie sowohl bei der Qualifikation der Einkünfte als auch bei der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, insbesondere durch

die Anwendung der doppelten Liebhabereiprüfung sowie der Anwendung der Rechtsprechung zu befristeten Beteiligungen, die zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide geltenden Beurteilungskriterien angewendet habe. Die eben erwähnte Bestimmung verbiete jedoch die für eine Partei nachteilige Berücksichtigung einer seit Erlassung eines durch die Wiederaufnahme außer Kraft getretenen Bescheides geänderten Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministers für Finanzen stütze. Die Versagung des Vorsteuerabzuges durch die belangte Behörde sei ebenfalls rechtswidrig, weil für die Umsatzsteuer von einem anderen Liebhabereibegriff auszugehen sei. Ein Unternehmer könne nämlich nicht bis zum Ablauf des Beobachtungszeitraumes warten, um zu wissen, ob er eine Rechnung mit Umsatzsteuer auszustellen habe. Die belangte Behörde sei schließlich an einem mängelfreien Verfahren überhaupt nicht interessiert gewesen. Dies sei bereits aus der Dauer der mündlichen Verhandlung ersichtlich. Für ihr Vorbringen sei nur etwa eine halbe Stunde zur Verfügung gestanden. Auf dieses sei die belangte Behörde dann zum Teil überhaupt nicht eingegangen. Nach nur einer halben Stunde Beratung durch die belangte Behörde sei der angefochtene Bescheid mündlich verkündet worden.

Gegen den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten, im Instanzenzug ergangenen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Wiederaufnahme

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 Abs 4 BAO ua in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl das hg Erkenntnis vom 18. Jänner 1994, 90/14/0124). Die Ermessensausübung ist entsprechend zu begründen (vgl das hg Erkenntnis vom 11. August 1993, 92/13/0096). Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (vgl das hg Erkenntnis vom 6. Dezember 1990, 90/16/0155, 0165, Slg Nr 6559/F).

Wenn die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren aus den im angefochtenen Bescheid dargestellten Gründen als rechtmäßig angesehen hat, so kann ihr nicht entgegengetreten werden. Diese Gründe sind ausreichend, um die von der belangten Behörde im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung zu treffende Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu überprüfen. Die dargestellten Gründe zeigen in Verbindung mit den von der belangten Behörde aufgezeigten, nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen, daß die Wiederaufnahme der Verfahren zweckmäßig war.

#### 2. Liebhaberei

Für die Beurteilung, ob in den Streitjahren Liebhaberei vorliegt, ist die Rechtslage vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung heranzuziehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muß bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt (vgl das Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 95/14/0001). Darüber hinaus ist Gewinnabsicht nur dann anzunehmen, wenn sie in einer entsprechenden wirtschaftlichen Betriebsführung objektiv ihren Niederschlag findet (vgl das Erkenntnis vom 17. Mai 1988, 85/14/0143). Eine Tätigkeit ist dann als Liebhaberei zu beurteilen, wenn sie objektiv nicht ertragsfähig ist. Ertragsfähigkeit ist gegeben, wenn eine Tätigkeit spätestens nach einem angemessenen Zeitraum (Anlaufphase) Gewinne bzw Einnahmenüberschüsse in der Periode erbringt (vgl das Erkenntnis vom 6.

November 1984, 84/14/0078) und eine Grobprognose ergibt, daß innerhalb eines noch überschaubaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis erzielt wird (vgl Zorn, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989, 263).

Die objektive Ertragsfähigkeit ist - wie im übrigen auch die Gewinnerzielungsabsicht - ein Sachverhaltselement. Die Abgabenbehörde hat diese unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Die Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 28. November 1991, 89/16/0023).

Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid festgestellt hat, die Beschwerdeführerin könne mit ihrer Tätigkeit - unabhängig davon, ob diese als gewerblich oder als Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren ist - auf Grund der von ihr tatsächlich entwickelten Aktivitäten und ihrer tatsächlichen Vermögenslage, wie aus dem Bericht über die gemäß § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung zu ersehen ist, objektiv einen Gesamtüberschuß niemals erzielen, so ist sie damit im Recht.

Die belangte Behörde hat den Beginn des Beobachtungszeitraumes für die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, mit dem Jahr 1984 - in diesem Jahr erfolgte erstmals die Veräußerung von Hausanteilscheinen - angesetzt. Auf Grund der von der Beschwerdeführerin im übrigen unbestrittenen Tatsache, daß die Gelder der Anleger größtenteils zur Sanierung des Bautreuhandbereiches verwendet worden sind und die Beschwerdeführerin bereits im Jahr 1986 keine Aktivitäten mehr entwickelt hat sowie auf Grund der Tatsache, daß ihre Beteiligungen als das ihr letztlich verbliebene Vermögen wertlos gewesen sind und daraus keine Erträge mehr zu erwarten waren, hat die belangte Behörde den Schluß gezogen, daß ein Gesamtüberschuß ÜBERHAUPT NICHT MEHR erzielt werden kann. Zwar kann das Vorliegen von Liebhaberei regelmäßig erst nach einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum beurteilt werden. Ein solcher Zeitraum braucht jedoch nicht abgewartet werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles die Erzielung von Einnahmenüberschüssen von vornherein aussichtslos erscheint (vgl die hg Erkenntnisse vom 14. Juni 1988, 85/14/0159, und vom 9. Mai 1989, 88/14/0107). Insofern ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Dauer eines Beobachtungszeitraumes bzw eines Gesamtüberschußzeitraumes unbeachtlich. Überdies hat die Beschwerdeführerin ihre Geschäftstätigkeit de facto bereits im Jahr 1987 eingestellt. Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides konnte die belangte Behörde bereits beurteilen, ob Liebhaberei vorliegt. Aus der dadurch möglichen Gesamtschau ist ebenfalls erkennbar, daß die Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu keinen Einnahmenüberschüssen geführt hat bzw führen hätte können (vgl das hg Erkenntnis vom 14. Oktober 1992, 90/13/0133). Die belangte Behörde hat ihre Beurteilung auch nicht, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, rückwirkend auf Grund des Zusammenbruches des Bautreuhandbereiches vorgenommen, sondern die bereits in den Streitjahren vorgelegenen Tatsachen, die jedoch erst im Zug der im Jahr 1989 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG neu hervorgekommen sind, ihrer Beurteilung zugrunde gelegt. Da die belangte Behörde die Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu Recht als Liebhaberei beurteilt hat, war eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre nicht durchzuführen.

Mit ihrem die Anleger betreffenden Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil in jenen Fällen, in welchen die Tätigkeit der Gesellschaft als Liebhaberei anzusehen ist, die auf die Beteiligten entfallenden Ergebnisse steuerlich unbeachtlich sind (vgl Zorn, aaO, 271). Die Beurteilung der steuerlichen Verhältnisse der Anleger, insbesondere die Folgen der unrechtmäßig erfolgten Geltendmachung von Verlusten sowie der steuerlichen Behandlung eines etwaigen Überschusses aus der Veräußerung von Hausanteilscheinen, ausgenommen die Fälle des § 188 BAO, hat im Rahmen eigener Abgabenverfahren zu erfolgen. Bemerkt wird, daß die Anleger nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen über die Ausgabe von Immobilitätszertifikaten (Hausanteilscheinen) weder einen Einfluß auf die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin nehmen konnten, noch ein Unternehmerrisiko getragen haben; auch an den stillen Reserven waren sie nicht beteiligt. Der vorliegende Fall stellt das typische Beispiel einer Beteiligungsliebhaberei dar, weswegen die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, daß die Anleger nicht als Mitunternehmer, sondern als Darlehensgeber der Beschwerdeführerin anzusehen sind.

Die Frage, ob Liebhaberei iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 vorliegt, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof regelmäßig danach zu beurteilen, ob einer Tätigkeit der Charakter einer Einkunftsquelle

abzusprechen ist (vgl das bereits erwähnte Erkenntnis vom 9. Mai 1995). In diesem Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung aus, daß insbesondere in jenen Fällen, in denen am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt sind, die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, sofort getroffen werden muß. Demnach ist in diesen Fällen eine Tätigkeit iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 dann anzunehmen, wenn aus der Betätigung im konkreten Fall Gewinne bzw Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können; dies bedeutet aber nicht, daß in derartigen Fällen ein anderes Kriterium für die objektive Ertragsfähigkeit herangezogen werden kann als die Prognose über die Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw Gesamtüberschusses innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes.

Mit der Behauptung, die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide seien rechtswidrig, weil dadurch alle Feststellungen der im Jahr 1987 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung in Frage gestellt, ignoriert und völlig umgedreht worden seien, obwohl die Verfahren nur wegen der Scheinzeichnungen wiederaufgenommen worden seien, zeigt die Beschwerdeführerin ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Abgesehen davon, daß die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren nicht nur auf die von der Beschwerdeführerin unbestrittene Tatsache der Scheinzeichnungen gestützt hat, widerspricht diese Behauptung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens zur gänzlichen Beseitigung des früheren Bescheides führt, weswegen auch solche Bescheidelemente geändert werden können, die durch die Feststellung neu hervorgekommener Tatsachen nicht berührt worden sind (vgl beispielsweise das Erkenntnis vom 10. Juli 1989, 88/15/0163).

Mit ihrer Behauptung, die Anwendung der doppelten Liebhabereiprüfung stelle eine Verletzung des § 307 Abs 2 BAO dar, zeigt die Beschwerdeführerin schon deshalb keine Rechtswidrigkeit auf, weil die belangte Behörde ausschließlich auf das Vorliegen von Liebhaberei auf Gesellschaftsebene, somit bei der Beschwerdeführerin, abgestellt und dabei eine Beurteilung auf Gesellschafterebene wegen Unbeachtlichkeit unterlassen hat. Auf die weitere Behauptung der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Verletzung der eben erwähnten Bestimmung war nicht mehr einzugehen, weil diese im Zusammenhang mit Ausführungen zu befristeten Beteiligungen steht, die für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides nicht von Bedeutung sind.

Mit ihrem die mündliche Verhandlung betreffenden Vorbringen rügt die Beschwerdeführerin die Verletzung ihres Rechtes auf Parteiengehör. Sie bringt jedoch nicht konkret vor, in welchen Punkten ihr das Parteiengehör versagt geblieben ist. Da jedoch die Dauer einer Verhandlung bzw die Dauer der Beratung durch die belangte Behörde für sich nichts über die Rechtmäßigkeit eines abgabenbehördlichen Verfahrens aussagen, zeigt die Beschwerdeführerin mit ihrem diesbezüglichen Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

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

Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs 2 Z 6 abgesehen werden. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung war auch nicht unter dem Aspekt des Art 6 MRK geboten, weil die für die Entscheidung wesentlichen Sachverhaltselemente feststanden, eine Erörterung von Sachverhaltsfragen nicht erforderlich war und die Rechtsfragen durch die Vorjudikatur geklärt waren und keiner Erörterung bedurft haben. Gegenteiliges läßt sich auch aus der Beschwerde nicht entnehmen.

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

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

ECLI:AT:VWGH:1996:1994150085.X00

#### **Im RIS seit**

20.11.2000

#### **Zuletzt aktualisiert am**

29.11.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

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