

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/5/22 87/14/0038

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.05.1990

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §115 Abs2;  
BAO §285 Abs1;  
BAO §285 Abs2;  
BAO §303;  
BAO §307 Abs1;  
EStG 1972 §2 Abs2;  
UStG 1972 §11 Abs12;  
UStG 1972 §11 Abs14;  
UStG 1972 §12 Abs2 Z2 litb idF 1977/645;  
VwGG §34 Abs1;

## Beachte

Besprechung in:ÖStZB 1990, 414;

## Betreff

N gegen Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 30. Dezember 1986, ZI 4/26/3-BK/R-1986, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1980 bis 1982

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 2.760 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Ehegattin des Beschwerdeführers gründete im Jahr 1963 einen Wildbrethandel. Die von ihr erzielten Betriebsergebnisse sind allerdings erst seit dem Jahr 1973 aktenkundig. In den Jahren 1973 bis 1978 erzielte sie nur Verluste, die insgesamt rund 548.000 S betrugen; außer diesen negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb bezog sie keine Einkünfte.

Mit Wirkung ab 1. Jänner 1979 übernahm der Beschwerdeführer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, den bestehenden Wildbrethandel unter Fortführung der Buchwerte unentgeltlich. In den Jahren 1979 bis 1982 erzielte auch er nur Verluste, die insgesamt rund 482.000 S betragen. Für das Jahr 1983 erklärte er einen Verlust von rund 45.000 S, für das Jahr 1984 hingegen einen Gewinn von rund 3.000 S.

Im Zug einer für die Streitjahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zu dem Schluß, der Wildbrethandel sei als Liebhaberei anzusehen, wobei er im gemäß § 150 BAO erstellten Bericht zunächst ausführte, die Art und der Umfang des Wildbrethandels hätten nach dessen Übernahme durch den Beschwerdeführer keine Änderung erfahren. Unter Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung sprach der Prüfer der gewerblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers sowohl die objektive Ertragsfähigkeit als auch das subjektive Gewinnstreben ab. Die Umsätze stagnierten mit Ausnahme des Jahres 1976 seit dem Jahr 1973 und seien seit dem Jahr 1978 sogar rückläufig. Die erklärten Verluste seien von 15 % des Umsatzes im Jahr 1973 laufend auf fast 50 % im Jahr 1982 gestiegen. Hauptursache für die Verluste sei die durch die geringe Ausstattung des Betriebes mit Eigenkapital bedingte hohe Zinsenbelastung. Dies spiele aber für die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, keine Rolle, weil es jedem Steuerpflichtigen freistehে, seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital zu finanzieren. Bei einer hohen Fremdkapitalquote müsse daher der Steuerpflichtige den Einwand gelten lassen, daß bei der gewählten Betriebsart auf Dauer gesehen Gewinne nicht zu erzielen seien. Im vorliegenden Fall sei neben den durch eine Vielzahl von Wirtschaftsperioden erlittenen Verlusten, wobei diese gegen Ende der Betrachtungsperiode bereits in einem auffallenden Mißverhältnis zu den erzielten Einnahmen stünden, auch noch von Bedeutung, daß der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in einer Höhe erziele, die die Finanzierung der erlittenen Verluste wesentlich erleichtere. Der Beschwerdeführer habe ununterbrochen Einlagen in den Wildbrethandel geleistet. Er hätte sich daher den Gewerbebetrieb ohne eine andere Einkunftsquelle gar nicht leisten können. Die Zuführung weiterer Fremdmittel sei aus wirtschaftlichen Gründen (Besicherung, Zinsen) nicht mehr möglich gewesen. Bei den derzeit gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen müßte der Umsatz um das drei- bis vierfache des bisherigen gesteigert werden, um so den Betrieb aus der Verlustzone zu führen. Da mit einer derartigen Umsatzsteigerung in naher Zukunft nicht gerechnet werden könne und die Betriebsstruktur zu solchen Maßnahmen auch nicht ausreiche, stelle der Wildbrethandel keine Einkunftsquelle dar. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien daher nicht abziehbar.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und verfügte zunächst die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1980 und 1981. Unter Hinweis auf die Ausführungen in dem gemäß § 150 BAO erstellten Bericht sowie die Feststellungen in der gemäß § 151 Abs 3 leg cit verfaßten Niederschrift erließ es sodann die entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982.

Mit Schreiben vom 9. November 1983 erhob der Beschwerdeführer gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 Berufung, wobei er nur folgendes ausführte:

"Die angefochtenen Bescheide für 1980 und 1981 werden aufgrund

einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erlassen, die Bescheide für 1982 sind Erstbescheide, jedoch abweichend von den eingereichten Steuererklärungen, und sind im Sinne der abgabenbehördlicher Prüfung ausgefertigt. Zumindest hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 1980 und 1981 wird in Zweifel gestellt, daß Gründe zur Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben sind.

Die Berufungsanträge samt Begründung müssen nachgereicht werden, da noch umfangreiches Akten- und Literaturstudium erforderlich ist. Eine eventuelle Mängelbehebung möge per 31.12.1983 terminisiert werden."

Mit Bescheid vom 15. November 1983 trug das Finanzamt dem Beschwerdeführer die Behebung der im Sinn des § 250 Abs 1 lit b bis d BAO bestehenden Mängel der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 bis zum 15. Dezember 1983 auf.

In Entsprechung des Mängelbehauptungsauftrages brachte der Beschwerdeführer am 13. Dezember 1983 einen ergänzenden Schriftsatz zu seiner Berufung vom 9. November 1983 ein, wobei er im Betreff "Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1980/81/82" anführte und zunächst den Antrag stellte, mangels Vorliegens einer Liebhaberei mögen die Veranlagungen hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1980 bis 1982 laut Erklärungen erfolgen. Zur Begründung führte der Beschwerdeführer aus, der Wildbrethandel sei seit seiner Gründung vor etwa 20 Jahren mit Fremdkapital geführt worden, weswegen hohe Zinsen anfielen. Allerdings sinke bei

gleichzeitiger Steigerung des Umsatzes die Zinsenbelastung seit etwa einem Jahr. Eine eventuelle Aufgabe des Gewerbebetriebes käme nicht in Frage, weil dabei auch das Fremdkapital in das Privatvermögen überführt werden müßte, wobei nach der derzeitigen Rechtslage die zu entrichtenden Zinsen steuerlich unberücksichtigt blieben. Der Verkehrswert des betrieblichen Gebäudeanteiles sei gegenüber dem Buchwert erheblich angestiegen, sodaß bei einer eventuellen Betriebsaufgabe durch Realisierung der geschaffenen stillen Reserven ein Veräußerungsgewinn erzielt werden würde. Es könne überdies keine Rede davon sein, daß die von ihm ausgeübte Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen sei. Vielmehr sei er bemüht, Einkünfte aus seiner Tätigkeit zu erzielen. Er übernehme zu jeder Tageszeit - wenn auch vorwiegend in den frühen Morgen- und späten Abendstunden - Wildbret. Dieses werde sofort zum küchenfertigen Produkt verarbeitet und tiefgekühlt. Während er diese Arbeiten zum Großteil selbst durchführe, sei seine Ehegattin vornehmlich im Verkaufslokal tätig. Er habe auch Maßnahmen (unmittelbare Lieferung an die Gastronomie und an Vereine, Sonderangebote) gesetzt, um den Umsatz zu erhöhen. Wegen widriger Umstände (Maul- und Klauenseuche im Jahr 1974, Wildkrankheit in den Jahren 1980 bis 1982) sei es ihm aber nicht gelungen, den Betrieb aus der Verlustzone zu führen. Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Ergebnisses wäre seines Erachtens die Zinsenbelastung auszuscheiden, weil es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Unternehmer freigestellt sei, ob er mit Eigen- oder Fremdkapital arbeite. Auch die Absetzung für Abnutzung sei bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit auszuklammern, weil diese den Geldfluß im Betrieb nicht berühre. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter seien hingegen mit einem fiktiven Abschreibbetrag anzusetzen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt habe, könne eine Tätigkeit, die sich ihrem Erscheinungsbild nach als Gewerbebetrieb darstelle, nur in besonderen Ausnahmefällen als Liebhaberei angesehen werden. Zur Feststellung einer Liebhaberei bei einer gewerblichen Tätigkeit sei die unbedingte und zweifelsfreie Feststellung erforderlich, daß nach objektiven Maßstäben kein Gewinn zu erzielen sei. Davon könne jedoch nach dem Gesagten, insbesondere nach Ausscheiden der Zinsen und der Absetzung für Abnutzung sowie unter Berücksichtigung eines erzielbaren Veräußerungsgewinnes, keine Rede sein. Aus dem Umstand, daß er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehe, könne keineswegs der Schluß gezogen werden, es mangle ihm am subjektiven Gewinnstreben. Die Abdeckung von betrieblichen Verbindlichkeiten durch Einlagen sei ein im Wirtschaftsleben üblicher Vorgang und weise keineswegs auf das Vorliegen einer Liebhaberei hin.

Nachdem der Beschwerdeführer die Steuererklärungen für die Jahre 1983 und 1984 eingereicht hatte, ordnete die belangte Behörde eine Nachschau im Sinn des § 144 BAO an. Hiebei wurde festgestellt, daß neu zugeführtes Fremdkapital (Darlehen des Arbeitgebers des Beschwerdeführers) und durch den Betrieb veranlaßte Zinsen nicht in das Rechenwerk aufgenommen worden seien. Weiters sei der Wareneinsatz wesentlich verkürzt worden. In der anlässlich der Nachschau am 14. November 1986 aufgenommenen Niederschrift behauptete der Beschwerdeführer, das Darlehen des Arbeitgebers stelle (obwohl hiefür Zinsen bezahlt worden seien) Eigenkapital dar. Zinsen seien wegen "Privatentnahmen" nicht in das Rechenwerk aufgenommen worden. Der Wareneinsatz sei nicht verkürzt worden.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 1986 vertrat der Beschwerdeführer ua die Ansicht, im Hinblick auf die Ausführungen im hg Erkenntnis vom 18. April 1985, ZI 83/16/0182, Slg Nr 5989/F, sei der Abgabenbehörde die Möglichkeit entzogen, im vorliegenden Fall zumindest für die Jahre 1980 und 1981 "die neuerlichen Bescheide laut Betriebsprüfung aufrecht zu erhalten".

In der mündlichen Verhandlung gab der Vertreter des Beschwerdeführers bekannt, der Wildbrethandel stelle einen Gewerbebetrieb klassischer Art dar. Es fehle kein Merkmal des typischen Gewerbebetriebes. Es fehle nur der Gewinn. Die Verluste seien insbesondere auf die fehlende Eigenkapitalausstattung zurückzuführen. Eine Gewinnmöglichkeit sei jedoch zweifellos vorhanden. Objektiv stelle sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerbliche dar. Ein Wildbrethandel könne nicht als hobbymäßig betriebene Freizeitgestaltung angesehen werden. Auf Befragen des Vorsitzenden gab der Vertreter weiters bekannt, der Beschwerdeführer habe stets Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis gelegt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 ab, wobei sie die Umsatzsteuerbescheide insofern abänderte, als die Steuer nunmehr gemäß § 11 Abs 12 und Abs 14 UStG vorgeschrieben wurde, was jedoch auf die Zahllast keine Auswirkung hatte. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte sie zur Begründung unter Hinweis auf die zur Liebhaberei ergangene hg Rechtsprechung aus, es sei richtig, daß bei einer gewerblichen Tätigkeit in der Regel keine Liebhaberei vorliege.

Nichtsdestoweniger sei auch bei einer derartigen Tätigkeit zu prüfen, ob unter Zugrundelegung der konkreten Betriebsführung auf Dauer gesehen nach objektivem Maßstab die Möglichkeit bestehe, Gewinne zu erzielen. Ob eine Tätigkeit zu gewerblichen Einkünften führe oder als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu werten sei, könne daher regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum (sieben bis zehn Jahre) beurteilt werden. Auf das Bemühen, Gewinne zu erzielen, komme es hiebei nicht an. Aus dem Wildbrethandel würden seit dem Jahr 1973 nur Verluste erzielt, die bis zum Ablauf des Jahres 1982 konstant angestiegen seien. Es handle sich somit keineswegs um Anlaufverluste. Die erklärte Verringerung der Verluste im Jahr 1983 sowie der erklärte geringe Gewinn im Jahr 1984 entsprächen - wie anlässlich der Nachschau festgestellt worden sei - nicht den Tatsachen. Vielmehr seien auch in diesen Jahren beträchtliche Verluste erwirtschaftet worden. Es stehe jedem Abgabepflichtigen frei, seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital zu führen. Führe er seinen Betrieb mit Fremdkapital, müsse er die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen tragen. Die durch den Gewerbebetrieb veranlaßten Zinsen seien daher ebenso wie die Absetzung für Abnutzung bei der Frage, inwieweit Gewinne oder Verluste erzielt worden seien, zu berücksichtigen. Es sei weiters richtig, daß bei der Gesamtgewinnbetrachtung auch Veräußerungsgewinne nicht außer Ansatz bleiben dürften. Diesbezüglich sei jedoch nichts Konkretes vorgebracht worden. Bei einem Verlustzeitraum von zwölf Jahren (1973 bis 1984) könne unbedenklich der Schluß gezogen werden, es liege Liebhaberei vor. Daran vermögen die Behauptungen nichts zu ändern, es seien - bedingt durch widrige Umstände - atypische Verluste entstanden, weil diese per Saldo eine steigende Tendenz aufwiesen. Schließlich sei noch zu berücksichtigen, daß der Beschwerdeführer keineswegs auf die Einkünfte aus dem Wildbrethandel angewiesen sei. Vielmehr beziehe er nicht unbedeutliche Einkünfte aus nichtsselbständiger Arbeit, womit er einen Teil des Wildbrethandels finanziere. Von einer Einkunftsquelle könne daher keine Rede sein. Hinsichtlich der Vorschreibung der Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 12 und Abs 14 UStG führte die belangte Behörde unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28. Februar 1983, G 123/81, aus, die Bestimmungen des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG idF BGBl Nr 636/75 seien mit 31. Dezember 1983 als verfassungswidrig aufgehoben worden. Daraus sei jedoch für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, weil die eben erwähnten Bestimmungen weiterhin auf alle Fälle, ausgenommen die Anlaßfälle, bis zum Ablauf des Jahres 1983 anzuwenden seien. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien daher nicht abzuziehen. Die vom Beschwerdeführer erzielten Entgelte unterliegen jedoch der Umsatzsteuer. Dies führe, wie der Verfassungsgerichtshof entschieden habe, zu einer Doppelbelastung, die jedoch mit der bis Ablauf des Jahres 1983 bestehenden Rechtslage im Einklang stehe. Nichtsdestoweniger werde in sinngemäßer Anwendung des § 2 Abs 5 Z 2 UStG idF BGBl Nr 587/83 angenommen, die Entgelte aus der Liebhaberei seien nicht steuerbar. Nun habe der Beschwerdeführer - wie in der mündlichen Verhandlung auf Befragen erklärt - Rechnungen nach § 11 Abs 1 UStG gelegt. Er schulde daher die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung. Da der Beschwerdeführer im Streitzeitraum Unternehmer gewesen sei, könne er von der Möglichkeit der Rechnungsberichtigung Gebrauch machen. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 1980 und 1981 sei im Hinblick auf das hg Erkenntnis Slg Nr 5989/F unzulässig, gingen ins Leere. Denn Einwendungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide könnten in einem Berufungsverfahren betreffend die Sachbescheide nicht vorgebracht werden.

In der Beschwerde und in dem gemäß § 34 Abs 2 VwGG erstatteten Schriftsatz wird sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinen Rechten insofern verletzt, als die belangte Behörde zunächst nicht über die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 1981 und 1982 entschieden habe und der Wildbrethandel nicht als Einkunftsquelle angesehen werde.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren wird behauptet, obwohl die Berufung vom 9. November 1983 mangelhaft gewesen sei, wäre die Abgabenbehörde verpflichtet gewesen, einen Mängelbehebungsauftrag betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren zu erteilen und sodann zu entscheiden. Der Mängelbehebungsauftrag vom 15. November 1983 gehe nur auf die Sachbescheide ein. Spätestens auf Grund des Anbringens vom 3. Dezember 1986 hätte die belangte Behörde erkennen müssen, daß auch die Wiederaufnahme angefochten worden sei.

Bezüglich der Liebhaberei wendet der Beschwerdeführer ein, für die Jahre 1983 und 1984 seien noch keine Bescheide ergangen. Die im Zug der Nachschau erfolgte Feststellung, Betriebsausgaben seien in diesen Jahren nicht geltend gemacht worden, um so einen geringeren Verlust bzw einen Gewinn ausweisen zu können, entbehre daher mangels entsprechender Bescheide jeglicher Grundlage. Es sei völlig unzulässig, Zeiträume vor Übernahme des Wildbrethandels

durch ihn in den Beobachtungszeitraum einzubeziehen. Der Beobachtungszeitraum umfasse nur vier Jahre (1979 bis 1982) und sei somit viel zu kurz um feststellen zu können, ob tatsächlich Liebhaberei vorliege. Die Übernahme des Betriebes durch ihn sei nur deswegen erfolgt, um den an und für sich rentablen Wildbrethandel in die Gewinnzone zu führen, wobei die Zahlungen der Ehegattin an die GSKK entfallen seien. Es sei unrichtig, daß er den Betrieb nur deswegen weiterführen könne, weil er nicht unbeachtliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe. Vielmehr sei es so, daß er sich die Aufgabe des Betriebes gar nicht leisten könnte, weil bei Betriebsaufgabe die Bankverbindlichkeiten bedient werden müßten und die hiebei auflaufenden Zinsen steuerlich unberücksichtigt blieben. Der Grund für den unbestritten hohen Fremdkapitalanteil liege offensichtlich in überhöhten Entnahmen in den Vorjahren. Er habe die überhöhten Entnahmen durch außerordentliche Einlagen wieder kompensiert. Diese seien, da hiefür ein Arbeitgeberdarlehen verwendet worden sei, aus dem Privatvermögen erfolgt. Es werde das Recht auf Parteiengehör verletzt, wenn eine Sachverhaltsfrage betreffend Umsatzsteuer erstmals in der mündlichen Verhandlung gestellt werde. Bisher seien keine abgeänderten Umsatzsteuerbescheide ergangen. Es bestehe für ihn - abgesehen von der Tatsache, daß die nach § 11 Abs 14 UStG geschuldete Umsatzsteuer nicht berichtigungsfähig sei - keine Möglichkeit, die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zu berichtigen. Überdies könnten Umsatzsteuerbescheide nicht mittels Berufungsentscheidung abgeändert werden und dabei gleichzeitig auf die Bestimmungen des § 11 Abs 12 und Abs 14 UStG verwiesen werden.

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde, die Beschwerde möge als unbegründet und kostenpflichtig abgewiesen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. WIEDERAUFAU NAHME

Gemäß § 307 Abs 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Es entspricht Lehre und Rechtsprechung (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 20. November 1989, ZI 88/14/0230), daß sowohl der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid als auch der neue Sachbescheid FÜR SICH einer Berufung zugänglich und damit auch FÜR SICH der Rechtskraft fähig sind. Im Beschwerdefall erwuchsen jedoch die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide des Finanzamtes in Rechtskraft. Die mangelhafte Berufung vom 9. November 1983 richtete sich AUSDRÜCKLICH gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 und wurde hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1980 und 1981 nur "in Zweifel gestellt, daß Gründe zur Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben sind." Überdies gab der Beschwerdeführer bekannt, die Berufungsanträge samt Begründung müßten nachgereicht werden, weil noch umfangreiches Akten- und Literaturstudium erforderlich sei. Wenn nun das Finanzamt im erteilten Mängelbehebungsauftrag ebenfalls nur von einer Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 ausging, wäre es Sache des Beschwerdeführers gewesen, in seinem ergänzenden Schriftsatz vom 13. Dezember 1983 zumindest Gründe anzuführen, die seines Erachtens gegen die Wiederaufnahme der Verfahren sprächen. In diesem umfangreichen Schriftsatz wurde die Wiederaufnahme der Verfahrens nicht einmal erwähnt. Auch im Betreff wurde nur "Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1980/81/82" angeführt. Die belangte Behörde konnte daher insbesondere auf Grund des Inhaltes des zuletzt erwähnten Schriftsatzes zu Recht davon ausgehen, daß sich die Berufung vom 9. November 1983 nur gegen die Sachbescheide, nicht jedoch gegen die Wiederaufnahme der Verfahren richtete. Dies umso mehr, als der Beschwerdeführer im gesamten Verwaltungsverfahren durch einen Wirtschaftstreuhänder vertreten war.

Bei dieser Sach- und Rechtslage mag es dahingestellt bleiben, ob der Hinweis des Beschwerdeführers im Anbringen vom 3. Dezember 1986 auf das hg Erkenntnis Slg Nr 5989/F als Berufung gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide anzusehen gewesen wäre. Denn eine derartige Berufung wäre zurückzuweisen gewesen. Daß diese Zurückweisung zunächst unterblieben ist, macht den Sachbescheid nicht rechtswidrig.

Bemerkt wird, daß die Ausführungen am Schluß des angefochtenen Bescheides insofern nicht der Rechtslage entsprechen, als bei Berufungen, die sowohl gegen Wiederaufnahmbescheide als auch gegen Sachbescheide gerichtet sind, zunächst über die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide entschieden werden muß (vgl das hg Erkenntnis vom 9. November 1983, ZI 82/13/0038).

Die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die

Jahre 1980 und 1981 erweisen sich daher jedenfalls als nicht fristgerecht angefochten, weswegen alle diesbezüglichen Einwände des Beschwerdeführers ins Leere gehen.

## 2. LIEBHABEREI

Gemäß § 2 Abs 2 EStG ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich von Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben.

Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, daß nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit (einem Betrieb) objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei in steuerrechtlichem Sinn vor. Dabei ist zu beachten, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muß, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt (vgl Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 2 Tz 13, sowie Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Tz 21 ff zu § 2). Ob nun eine Tätigkeit nach den genannten Kriterien einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im weiteren, steuerlichen Sinn zu werten ist, kann regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden (siehe nochmals Hofstätter-Reichel, aaO).

Darüber hinaus ergeben sich, wenn einer Tätigkeit der Charakter einer Einkunftsquelle abzusprechen ist, regelmäßig auch entsprechende umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen. So gelten gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung die erbrachten Lieferungen und Leistungen, die im Zusammenhang mit einer Liebhaberei stehen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt, was den Ausschluß des Vorsteuerabzuges zur Folge hat.

Unter Bedachtnahme auf die zur Frage der Liebhaberei entwickelten Grundsätze ist den Beschwerdeausführungen folgendes entgegenzuhalten:

### 2.1. BEOBACHTUNGSZEITRAUM

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, kann bei einer Tätigkeit, die sich nach außen hin als gewerbliche darstellt, in der Regel erst nach Ablauf von acht Jahren festgestellt werden, daß auf Dauer gesehen keine Gewinne erzielbar sind (vgl Zorn, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 22/1989, S 265).

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers erfolgte nach der Übernahme des Betriebes durch den Beschwerdeführer keine Änderung in der Wirtschaftsführung. Die belangte Behörde war daher berechtigt, nicht nur jene Zeiträume, in denen der Gewerbebetrieb vom Beschwerdeführer, sondern auch jene, in der dieser von der Ehegattin geführt wurde, in den Beobachtungszeitraum einzubeziehen (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, Zl 86/14/0105). Es stand ihr damit zu Beginn des Streitzeitraumes bereits ein Beobachtungszeitraum von sieben Jahren zur Verfügung, in dem unbestritten nur Verluste erzielt wurden. Es mag daher dahingestellt bleiben, ob für die Frage der Liebhaberei aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht eine ex-ante Betrachtung überhaupt zulässig ist (vgl die hg Erkenntnisse vom 3. November 1986, Zlen 86/15/0025, 0056, Slg Nr 6168/F, und vom 19. Oktober 1987, Zl 86/15/0105). Denn im vorliegenden Fall stand bereits zu Beginn des Jahres 1980 fest, daß bei der gewählten Wirtschaftsführung Gewinne nicht zu erzielen waren. Diese Feststellung konnte die belangte Behörde ungeachtet der Tatsache, daß bei der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit aus einkommensteuerrechtlicher Sicht in der Regel ein Beobachtungszeitraum von acht Jahren erforderlich ist, sofort treffen. Aus einkommensteuerrechtlicher Sicht stand der belangten Behörde insgesamt ein Beobachtungszeitraum von zwölf Jahren (1973 bis 1984) zur Verfügung, wovon zehn Jahre bereits veranlagt und zwei Jahre erst erklärt waren. In den veranlagten zehn Jahren wurden bei Entgelten von rund 4,817.500 S Verluste von rund 1,030.000 S erzielt. In den Jahren 1983 und 1984 erklärte der Beschwerdeführer bei Entgelten von rund 878.000 S Verluste von rund 42.000 S.

Die belangte Behörde war schon auf Grund der bereits veranlagten Betriebsergebnisse zur Feststellung berechtigt, daß

nach objektiven Kriterien Liebhaberei im steuerlichen Sinn vorlag. Es würde sich daher grundsätzlich erübrigen, auf die Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend die Berücksichtigung der Betriebsergebnisse für die Jahre 1983 und 1984 einzugehen. Nichtsdestoweniger sei jedoch angemerkt, daß die Abgabenbehörde zur Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit AUF DAUER gesehen Gewinne erwarten läßt, keineswegs gehalten ist, nur von bereits veranlagten Zeiträumen auszugehen. Auf Dauer gesehen bedeutet, daß auch die Betriebsergebnisse nicht veranlagter, jedoch bereits erklärter Zeiträume, aber auch fundierte Prognosen zur Beurteilung des Gesamtergebnisses eines Betriebes herangezogen werden können (vgl das bereits zitierte hg Erkenntnis vom 17. Oktober 1989). Die belangte Behörde war daher sehr wohl berechtigt, die Betriebsergebnisse der Jahre 1983 und 1984 hinsichtlich der Frage, ob auf Dauer gesehen aus dem Wildbrethandel Gewinne zu erzielen seien, zu würdigen. Der von ihr gezogene Schluß, die tatsächlichen Betriebsergebnisse seien bedeutend schlechter als die erklärten, kam in einem mängelfreien Verfahren zustande und war nicht denkunmöglich. Dem Beschwerdeführer wurde überdies Gelegenheit gegeben, sich zum festgestellten Sachverhalt zu äußern (vgl die anlässlich der Nachschau am 14. November 1986 aufgenommene Niederschrift).

## 2.2. MOTIV FÜR DIE ÜBERNAHME DES BETRIEBES

Das Motiv für die am 1. Jänner 1979 erfolgte Übernahme des Betriebes durch den Beschwerdeführer ist für die Lösung der Frage, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers von der belangten Behörde zu Recht als Liebhaberei angesehen werden konnte, nicht von Bedeutung. Entscheidend ist vielmehr, ob eine Einkunftsquelle geschaffen wurde.

Das Motiv lag entgegen den Beschwerdeaufführungen offenkundig darin, Verluste mit anderen positiven Einkünften auszugleichen. Denn - wie bereits unter 2.1. ausgeführt - erfolgte auch nach dem 1. Jänner 1979 keine Änderung in der Wirtschaftsführung des Betriebes.

## 2.3. MOTIV FÜR DIE WEITERFÜHRUNG DES BETRIEBES

Mit den Beschwerdeaufführungen, die Aufgabe des Betriebes sei gar nicht möglich, weil die zu leistenden Zinsen steuerlich unberücksichtigt blieben, wird zugegeben, daß der Wildbrethandel nicht zur Erzielung von Einkünften, sondern nur zur Erzielung von Steuervorteilen vom Beschwerdeführer übernommen und weitergeführt wurde. Der angefochtene Bescheid erweist sich schon allein auf Grund dieser Ausführungen als nicht rechtswidrig.

Daß die Ehegattin und der Beschwerdeführer den Betrieb nur deswegen führen konnten, weil der Beschwerdeführer nicht unbeachtliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, ist ebenso wie das Motiv der Übernahme des Betriebes durch den Beschwerdeführer offenkundig. Sogar ein Arbeitgeberdarlehen wurde zur Finanzierung des Wildbrethandels herangezogen.

Es lagen daher auch beachtenswerte subjektive Merkmale vor, die - ungeachtet der objektiven Unmöglichkeit, Gewinne zu erzielen - den Schluß der belangten Behörde rechtfertigen, daß der Wildbrethandel aus privaten Motiven und nicht zur Erzielung von Einkünften geführt wurde.

## 2.4. FREMDKAPITALANTEIL

In der Beschwerde wird nunmehr außer Streit gestellt, daß als Betriebsausgaben geltend gemachte Zinsen bei der Frage, ob Liebhaberei vorliegt, nicht unberücksichtigt bleiben dürfen.

Wenn demgegenüber Stoll in Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht (Orac, Wien 1989) meint, zufolge des Gebotes der Ganzheitsbetrachtung müsse für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit das Gesamtbild der nach außen in Erscheinung tretenden betrieblichen Aktivitäten entscheidend sein, wobei bei dieser gesamthaften Tätigkeitsbetrachtung es aber gleichgültig sein müsse, ob und inwieweit die Tätigkeiten und die Einrichtungen, die zu einer Teilnahme am Markt führen, eigen- oder fremdfinanziert sind (aaO S 78/79), so kann sich der Gerichtshof dieser Ansicht nicht anschließen. Der Vorschlag des Autors, aus den ertragsbedingenden Handlungen auf die Tätigkeit (auf die einkunftsarttypischen oder auf von den Einkunftsartbezeichnungen nicht getroffenen Tätigkeiten) zu schließen, ist schon deshalb nicht zu verwirklichen, weil es selbst bei den sogenannten Tätigkeitseinkünften keine einkunftsarttypischen und vice versa keine von den Einkunftsartbezeichnungen typischerweise nicht getroffenen Tätigkeiten gibt. Sind doch solche Artmerkmale dem Gesetz nicht entnehmbar. In der genannten Abhandlung fehlt auch ein Hinweis, welche konkreten typischen Merkmale dem Autor in diesem Zusammenhang vorschweben. Vielmehr kann jede nach dem äußeren Erscheinungsbild etwa als gewerblich denkbare Tätigkeit auch auf eine Art und Weise ausgeübt werden, die Erträge von vornherein ausschließt, ohne daß dies gesamtbildhaft nach außen in Erscheinung

tritt. Kann doch zB jedes Gewerbe auch als Hobby betrieben werden - etwa an einem Standort, der völlig ertragsungeeignet ist, mit überhöhtem Fremdkapitaleinsatz, mit unzureichender oder überschießender personeller Ausstattung - also rundweg auf eine Art und Weise, in der es eine Person, die ernstlich Erträge zu erwirtschaften wünscht, nicht tun würde. Zu der Art und Weise der Tätigkeitsentfaltung, die somit für die Unterscheidung zwischen liebhabereihafter Tätigkeit und einkunftsartbegründender Tätigkeit entscheidend ist, zählt daher auch die Art der Finanzierung, wobei die Orientierung grundsätzlich an einem Betrieb zu erfolgen hat, der die Existenzgrundlage des betreffenden Steuerpflichtigen bilden müßte.

Der Beschwerdeführer meint nun, es müsse ihm freistehen, den hohen Fremdkapitalanteil (Stand per 31. Dezember 1982 rund 948.000 S), der durch überhöhte Entnahmen entstanden sei, zu reduzieren. Die bloß geplante Reduktion des Fremdkapitalanteiles hat aber mit der Frage, ob eine bisher mit hohem Fremdkapitalanteil betriebene Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, nichts zu tun. Erst nach Reduktion des hohen Fremdkapitalanteiles wird sich die Frage stellen, ob nicht eine Änderung der Wirtschaftsführung vorliegt. Es bedarf schließlich keiner weiteren Ausführungen, daß ein dem Betrieb zugeführtes Arbeitgeberdarlehen als Fremdkapital anzusehen ist.

Bemerkt wird, daß die Behauptung, in früheren Jahren seien überhöhte Entnahmen getätigt worden, unrichtig ist. In den Jahren 1973 bis 1982 wurden Entnahmen (überwiegend Waren) von insgesamt rund 123.000 S getätigt, denen auch vor dem 1. Jänner 1979 ausschließlich vom Beschwerdeführer geleistete Einlagen von insgesamt rund 901.000 S gegenüberstanden. Auch daraus ergibt sich, daß der Wildbrethandel keine Einkunftsquelle darstellte.

## 2.5. VERLETZUNG DES PARTEIENGEHÖRS

Die Ansicht des Beschwerdeführers, das Parteiengehör werde verletzt, wenn eine Sachverhaltsfrage erstmals in der mündlichen Verhandlung gestellt werde, ist unrichtig. Die mündliche Verhandlung dient, wie sich insbesondere aus § 285 Abs 1 und 2 BAO entnehmen läßt, der Erörterung und Klärung von Sachverhalts- und Rechtsfragen. Sie ist also gerade die besondere Einrichtung im Berufungsverfahren, die ua zur Gewährung des Parteiengehörs auch in der Sachverhaltsfrage bestimmt ist.

Mit der Frage, "hat Ihr Klient über die umsatzsteuerbaren Lieferungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis gelegt?", konnte das Recht auf Parteiengehör keineswegs verletzt werden. Eine derartige Verletzung kann begrifflich nur darin gelegen sein, daß eine Partei zu Beweisergebnissen nicht gehört wird. Das Beschwerdevorbringen hinsichtlich der Verletzung des Parteiengehörs in der mündlichen Verhandlung entbehrt daher jeder Grundlage.

## 2.6. UMSATZSTEUER

Die belangte Behörde änderte mit dem angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 insofern ab, als sie die Umsatzsteuer nach § 11 Abs 12 und Abs 14 UStG festsetzte. Eine Änderung der Zahllast ergab sich hiedurch allerdings nicht. Zu dieser Änderung war sie gemäß § 289 Abs 2 BAO grundsätzlich berechtigt. Die Beschwerdeausführungen, es seien bisher keine geänderten Umsatzsteuerbescheide ergangen, entsprechen nicht den Tatsachen.

Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht ausführte, wären in Entsprechung der in den Streitjahren geltenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes bei Vorliegen von Liebhaberei einerseits die aus dieser Tätigkeit anfallenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig, anderseits die Entgelte der Umsatzsteuer zu unterziehen. Diese Regelung sah der Verfassungsgerichtshof als exzessive Doppelbelastung an. Die belangte Behörde wandte daher, obwohl diese Doppelbelastung erst für Zeiträume nach dem 1. Jänner 1984 weggefallen ist, die - zwar in den Streitjahren noch nicht geltenden - jedoch für den Beschwerdeführer günstigeren Bestimmungen an und schrieb daher keine Umsatzsteuer im Sinn des § 2 UStG in Verbindung mit § 4 leg cit vor. Sie war jedoch auf Grund der vom Beschwerdeführer gelegten Rechnungen verpflichtet, die Umsatzsteuer nach § 11 UStG festzusetzen. Richtig ist, daß diese Vorschreibung entweder nach Abs 12 oder Abs 14 der zitierten Bestimmung erfolgen hätte müssen. Daraus läßt sich jedoch für den Beschwerdeführer nichts gewinnen. Die belangte Behörde wäre nämlich - wie eben ausgeführt - verpflichtet gewesen, die Umsatzsteuer im Sinn des § 2 UStG in Verbindung mit § 4 leg cit vorzuschreiben. Diesfalls hätte jedoch der Beschwerdeführer keine Möglichkeit gehabt, die von ihm erstellten Rechnungen zu berichtigen, um so zu einer (späteren) Gutschrift der Umsatzsteuer zu gelangen. Auf die nunmehr bestehende Möglichkeit der Rechnungsberichtigung wurde der Beschwerdeführer hingewiesen. Durch die insgesamt rechtswidrige Vorgangsweise der belangten Behörde, die sich allerdings zu Gunsten des Beschwerdeführers auswirkte, kann dieser in einem subjektiv-öffentlichen Recht nicht verletzt sein.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl Nr 206, insbesondere deren Art III.

Hinsichtlich der (noch) nicht in der Amtlichen Sammlung enthaltenen zitierten hg Erkenntnisse wird an Art 14 Abs 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, BGBl Nr 45/1965, erinnert.

**Schlagworte**

Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Parteienrechte und Beschwerdelegitimation Verwaltungsverfahren Mangelnde Rechtsverletzung Beschwerdelegitimation verneint keineBESCHWERDELEGITIMATION

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1987140038.X00

**Im RIS seit**

16.07.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

03.02.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

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