jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/5/27 99/14/0322

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.05.2003

Index

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

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Racek, über die Beschwerde des HS in V, vertreten durch Dr. Viktor Michitsch, Rechtsanwalt in 9500 Villach, Postgasse 2/I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 6. September 1999, Zl. RV 252/1 - 7/97, betreffend unter anderem Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1992 bis 1994 sowie Einkommensteuer 1992 bis 1994 und 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seines Abspruches über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1992 bis 1994 sowie Einkommensteuer 1992 bis 1994 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Hinsichtlich Einkommensteuer 1996 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1992 bis 1994 (im Jahr 1996) wurde unter anderem festgestellt, dass der vom Beschwerdeführer im Rahmen eines Einzelunternehmens betriebene "Automatenvertrieb" (Vermietung von und Handel mit Spielautomaten) objektiv gesehen nicht in der Lage sei, Gewinne zu erzielen. Durch die im Verhältnis zu den Einnahmen relativ hohen Zinsenbelastungen sei der Betrieb nicht in der Lage, die Zinsen aus den laufenden Einnahmen abzudecken. Für die Voluptuarbetrachtung spreche weiters, dass der Unternehmer keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage vorgenommen habe. Der Zinsaufwand sei in der Regel von "der KG" (einer GmbH & Co KG, deren Geschäftsgegenstand der Blumenhandel war) bezahlt worden, an welcher der Beschwerdeführer beteiligt gewesen sei.

Der Prüfer hielt hinsichtlich der Jahre 1983 bis 1994 Einspielergebnisse (Höchstwert rund S 1,4 Mio im Jahr 1983 und niedrigster Wert rund S 80.000,-- im Jahr 1993), Erlöse aus dem Automatenverkauf (zwischen rund S 290.000,-- im Jahr 1986 und 0 im Jahr 1994), Erlöse aus Vermietung und Reparatur (zwischen rund S 100.000,-- im Jahr 1983 und rund S 5.000,-- im Jahr 1990), Zinsenaufwendungen (zwischen rund S 1,9 Mio im Jahr 1988 und rund S 0,9 Mio im Jahr 1994) und laufende Verluste (zwischen rund S 2 Mio im Jahr 1988 und rund S 1 Mio im Jahr 1994) fest und folgerte daraus, dass damit offensichtlich sei, dass es sich bei der betreffenden Betätigung um keine Einkunftsquelle, sondern um einen Voluptuarbetrieb handle. Es seien daher die laufenden Verluste im Prüfungszeitraum 1992 bis 1994 nicht anzuerkennen. Da durch die abgabenbehördliche Prüfung nachträglich "Tatbestände" erkennbar geworden seien, von denen die Abgabenbehörde zuvor keine Kenntnis gehabt hätte, habe die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu erfolgen. So sei dem Finanzamt nicht bekannt gewesen, dass der Beschwerdeführer "seine Spielhalle" (im Jahr 1983) habe schließen müssen, weil die auf Grund neuer gesetzlicher Bestimmungen gebotene Mindestentfernung zu Schulen und ähnlichen öffentlichen Institutionen nicht eingehalten worden und daher der Spielbetrieb einzustellen gewesen sei. Es sei für die Finanzbehörde nicht ersichtlich gewesen, dass der Beschwerdeführer den Bestand der Geräte (Ersatz der mechanischen durch elektronische Geräte) nicht erneuert habe um konkurrenzfähig zu bleiben. In dieser Branche sei es aber unumgänglich, ständig mit den Geräten am neuesten Stand zu sein. Bedingt durch seine Tätigkeit bei "der KG" als Teilhaber bzw. als Geschäftsführer sei der Beschwerdeführer nicht in der Lage gewesen, die notwendige Sorgfalt zur Erweiterung des Kundenstockes im "Automatenvertrieb" nachhaltig zu forcieren. Aus den Beilagen zu den einzelnen Steuererklärungen sei nicht ersichtlich gewesen, dass die Rückzahlung der Kredite über das Verrechnungskonto der KG abgedeckt worden sei. Weiters hätten die näheren Umstände der Bewirtschaftung erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erkannt werden können. Der Prüfer habe auf Grund der oben angeführten neuen Sachverhaltselemente erkannt, dass eine Einkunftsquelle seit Beginn der Tätigkeit nicht gegeben gewesen sei, da der Betrieb objektiv gesehen nicht in der Lage gewesen sei, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen.

Das Finanzamt nahm die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1992 bis 1994 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in welchen die für diese Jahre erklärten Verluste nicht berücksichtigt wurden.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Wiederaufnahme der Verfahren sowie gegen die Beurteilung des "Spielautomatenvertriebes" als Liebhaberei von Beginn an. Es könne einerseits keine Rede davon sein, dass Tatsachen, von denen die Abgabenbehörde zuvor keine Kenntnis gehabt habe, neu hervorgekommen seien. Die angeführten Umstände hätten ohne Schwierigkeiten aus den entsprechenden Jahresabschlüssen "herausgefiltert" werden können. Hinsichtlich der Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, dass diese zunächst sehr wohl als Einkunftsquelle hätte qualifiziert werden können. Allein auf Grund besonderer Umstände bzw. auf Grund der innerhalb der letzten Jahre nicht mehr durchgeführten Erneuerungsinvestitionen (keine elektronischen Spielgeräte, nur mehr mechanische Spielgeräte) habe sich die Bewirtschaftungsart geändert. Liege bei einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung nach dem Anlaufzeitraum weiterhin eine Verlustsituation vor, sei nach dem Erlass zur Liebhabereiverordnung anhand der Kriterien zu untersuchen, ob auch über den Anlaufzeitraum hinaus vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen sei. Ergebe die Prüfung, dass nicht mehr von einer Einkunftsquelle auszugehen sei, so sei ab diesem Jahr von Liebhaberei auszugehen. Zu diesem Zeitpunkt liege eine Betriebsaufgabe vor. Auf Grund verschiedener Umstände habe sich die Ertragslage nicht mehr erwartungsgemäß entwickelt (Schließung der Spielhalle, Änderung des Standes der Technik), weshalb eine "Änderung der Bewirtschaftung und daran anschließend eine Betriebsaufgabe" vorgelegen sei. Keinesfalls könne davon ausgegangen werden, dass der Be- und Vertrieb von Automaten von Beginn an als Liebhaberei einzustufen gewesen sei. Die Zinsenaufwendungen seien als nachträgliche Betriebsausgaben zu beurteilen.

Im Rahmen weiterer Erhebungen im Vorhaltsweg wies der Beschwerdeführer unter anderem darauf hin, dass bereits im Dezember 1987 eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1983 bis 1985 vorgenommen worden sei, anlässlich derer keinerlei "Beanstandungen bezüglich Liebhaberei" erfolgt seien, obwohl in diesen Jahren Verluste in Höhe von rund S 1,6 Mio (1983) und je rund S 1,8 Mio (1984 und 1985) erwirtschaftet worden seien. Außerdem habe "zu diesem Zeitpunkt" die Schließung der Spielhalle schon stattgefunden und sei diese somit der Behörde für diesen Zeitraum

ebenso bekannt gewesen wie die Reduktion der Einspielergebnisse vom Jahr 1983 auf 1984 von rund S 1,4 Mio auf rund S 0,7 Mio. Hingewiesen wurde auch darauf, dass die entsprechende Tätigkeit bereits seit 1974 ausgeübt worden sei.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt unter anderem einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996, in welchem insbesondere als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachte Zinsenaufwendungen aus dem Spielgerätebetrieb nicht anerkannt wurden.

Der Beschwerdeführer erhob unter Hinweis auf die bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer noch nicht rechtskräftige Entscheidung (Beurteilung als Liebhaberei) auch gegen diesen Bescheid Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde unter anderem die angeführten Berufungen als unbegründet ab.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren stimmte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer zu, dass die Feststellung bezüglich der Schließung der Spielhalle - zumal dies bereits 1983 geschehen sei und im Jahr 1987 eine Betriebsprüfung über die Jahre 1983 bis 1985 stattgefunden habe - nicht mehr als neu hervorgekommene Tatsache zu werten sei. Gleiches gelte für die Feststellung betreffend die nicht ausreichende Erneuerung des Gerätebestandes, da die Entwicklung des Gerätebestandes bereits aus den jährlich eingereichten Jahresabschlüssen samt Anlageverzeichnissen hervorgegangen sei. Zu Recht als Wiederaufnahmegrund herangezogen worden sei aber das im Laufe der Jahre abnehmende Engagement des Beschwerdeführers für seinen Automatenhandel, weil für die Beurteilung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle bzw. Liebhaberei das wirtschaftliche Engagement eines Abgabepflichtigen unzweifelhaft ein entscheidendes Beurteilungskriterium darstelle. Gleiches gelte für die "näheren Umstände der Bewirtschaftung", insbesondere die sinkende Anzahl der Automatenaufstellplätze sowie die "nähere Beleuchtung der Erlöse", weil die Reduktion der Erlöse vielerlei Ursachen haben könne und die "diesbezüglich getroffenen Feststellungen jedenfalls von Belang" seien. Nach "Prüfung aller Einwendungen" sei die belangte Behörde zur Ansicht gelangt, dass die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Einkunftsquelle nicht allein auf Grund der Abgabenerklärungen hätte beurteilt werden können, sondern die Überprüfungshandlungen und die hiebei getroffenen Feststellungen "zweifellos erforderlich und einzelne hievon geeignet" gewesen seien, um im Spruch anders lautende Bescheide erlassen zu können.

Hinsichtlich der (zum Teil neuen) Sachbescheide führte die belangte Behörde aus, dass für die Frage der Berücksichtigung nachträglicher Betriebsausgaben ungeachtet der bis 1991 veranlagten Ergebnisse für die Veranlagungsjahre ab 1992 zu beurteilen sei, ob der Automatenhandel des Beschwerdeführers bereits von Beginn an als Liebhaberei und nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren gewesen sei. Für die Beurteilung dieser Frage sei für die Jahre vor 1990 die Rechtslage vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung heranzuziehen. Betrachte man die Ergebnissituation der ersten zehn Jahre, so seien in den Steuererklärungen 1974 bis 1983 Verluste von insgesamt rund S 9,8 Mio, eine AfA von rund S 6,2 Mio und Zinsen von rund S 5,1 Mio ausgewiesen. Die Einnahmen dieses Zeitraumes hätten rund S 12,1 Mio betragen, die Bankschulden seien bereits auf rund S 11 Mio angewachsen gewesen. Bei dieser Sachlage sei die Erzielung eines Gewinnes und noch mehr eines Gesamtgewinnes bei gleich bleibenden Verhältnissen so gut wie ausgeschlossen. Die nach Ansicht des Beschwerdeführers theoretische Möglichkeit des Schuldenabbaues bei Beibehaltung der Einspielergebnisse 1983 sei noch kein hinreichendes Argument für die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes. Wenn der Beschwerdeführer meine, dass bis zur Schließung der Spielhalle (im Jahr 1983) die Tätigkeit als Einkunftsquelle zu qualifizieren gewesen wäre, und die Schließung der Halle sowie die Nichterneuerung des Gerätebestandes eine Änderung der Bewirtschaftung darstellten, welche die Einkunftsquelle zur Liebhaberei hätte werden lassen, so entbehre dieses Vorbringen jeglicher konkreter, für die Behörde nachvollziehbarer Grundlagen. Diese Umstände hätten im gegenständlichen Fall lediglich eine Verschlechterung der ohnehin ab Beginn als Liebhaberei zu beurteilenden Tätigkeit bedeutet. Der Beschwerdeführer habe den Zeitpunkt, ab welchem seiner Ansicht nach der Betrieb nicht mehr nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt und ab dem eine Betriebsaufgabe anzunehmen sei, selbst nicht anzugeben vermocht. Die belangte Behörde könne der vom Beschwerdeführer begehrten "kontinuierlichen Betriebsaufgabe bis 1991 nichts abgewinnen".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid die Ansicht, dass einerseits das vom Prüfer festgestellte "im Laufe der Jahre abnehmende" Engagement des Beschwerdeführers für seinen Automatenhandel und andererseits die "näheren Umstände der Bewirtschaftung, insbesondere die sinkende Anzahl der Automatenaufstellplätze sowie der näheren Beleuchtung der Erlöse" zu Recht als zur Wiederaufnahme der Verfahren geeignete neu hervorgekommene Tatsachen zu beurteilen seien.

Die Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens setzt nach § 303 Abs. 4 BAO allerdings nicht nur das Neuhervorkommen von Tatsachen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, voraus, sondern auch den Umstand, dass die Kenntnis der neu hervorgekommenen Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diese Tatbestandsvoraussetzung der Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens begründet die belangte Behörde mit ihrem Hinweis darauf, dass sie "nach Prüfung aller Einwendungen" zur Ansicht gelangt sei, dass die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Einkunftsquelle nicht allein auf Grund der Abgabenerklärungen hätte beurteilt werden können, sondern die Überprüfungshandlungen und die "hiebei getroffenen Feststellungen zweifellos erforderlich und einzelne hievon geeignet" gewesen wären, um im Spruch anders lautende Bescheide erlassen zu können, nicht in ausreichendem Ausmaß. Hinzu kommt, dass die belangte Behörde ihre Beurteilung der in Rede stehenden Betätigung des Beschwerdeführers als Liebhaberei in der Folge tatsächlich weder auf dessen "abnehmendes Engagement" noch auf die "näheren Umstände der Bewirtschaftung" in den Jahren 1992 bis 1994, sondern vielmehr auf die bereits in den Jahren 1974 bis 1983 erwirtschafteten Verluste vor dem Hintergrund der für diese Jahre erzielten Einnahmen unter Berücksichtigung weiterer Parameter (AfA, Zinsen und Bankverbindlichkeiten) stützt, welche die Erzielung eines Gesamtgewinnes als so gut wie ausgeschlossen erscheinen ließen. Auch das Finanzamt hatte seine Beurteilung der Betätigung des Beschwerdeführers als Liebhaberei, dem Prüfer folgend, weder allein noch in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens auf die Kenntnis neu hervorgekommener Tatsachen, sondern auf die im Detail angeführten, sich aus den Akten ergebenden Betriebsergebnisse der Jahre 1983 bis 1994 gestützt.

2. Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1994:

Die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides hinsichtlich der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1992 bis 1994 schlägt auch auf die in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Sachbescheide durch.

3. Einkommensteuer 1996:

Hinsichtlich Einkommensteuer 1996 erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Anerkennung nachträglicher Betriebsausgaben für im Jahr 1996 angefallene Ausgaben des seiner nunmehr in der Beschwerde vertretenen Ansicht nach vor 1990 (im Jahr 1983) aufgegebenen Betriebes verletzt. Der Beschwerdeführer bekämpft die Beurteilung der belangten Behörde, seine Betätigung im Zusammenhang mit den Spielautomaten sei bereits von Beginn (1974) an als Liebhaberei zu beurteilen, weshalb nachträgliche Betriebsausgaben mangels steuerlich anzuerkennenden "Betriebes" nicht in Betracht kämen, einerseits unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 1999, 97/15/0146, damit, dass eine entsprechende Betätigung objektiv das Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes darstellt, welcher die Vermutung einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle für sich hat, und andererseits ebenfalls unter Hinweis auf die hg. Rechtsprechung, dass Gewerbebetriebe nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei angesehen werden können.

Wenngleich es zutrifft, dass der Verwaltungsgerichtshof entsprechende Aussagen getroffen hat, zeigt der Beschwerdeführer mit seinem Vorbringen weder auf, dass die entsprechende Vermutung nicht widerlegt werden kann, noch, dass im Beschwerdefall ein entsprechender Ausnahmefall nicht vorliegt: Schon in dem vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnis vom 24. Juni 1999 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass für den Zeitraum vor dem zeitlichen Geltungsbereich der LVO 1990 in einkommensteuerlicher Hinsicht eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist.

Ob eine konkrete Betätigung objektiv überhaupt geeignet ist, Einnahmenüberschüsse (innerhalb eines bestimmten Zeitraumes) zu erwirtschaften, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende

Tatfrage. Im Beschwerdefall hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde vor den im angefochtenen Bescheid dargestellten Parametern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Der Beschwerdeführer zeigt auch in der Beschwerde vor dem Hintergrund der in den Jahren 1974 bis 1983 erzielten Ergebnisse - selbst unter der Annahme, dass die in der Beschwerde erwähnte Spielhalle im Nahebereich einer Schule weiter hätte betrieben werden können - insbesondere vor dem Hintergrund des zu leistenden Zinsendienstes nicht auf, dass ein Gesamtgewinn hätte erzielt werden können. Daran vermag der Umstand, dass bis Ende 1976, somit bis zu einem Zeitpunkt, zu welchem noch keine Zinsen angefallen waren, ein kumuliertes positives Ergebnis von rund S 164.000,-- erzielt worden sei, wie auch die Erwartung des Beschwerdeführers, dass aus den (mit massivem Fremdmitteleinsatz finanzierten) Investitionen in den Folgejahren, hinsichtlich derer der Beschwerdeführer einräumt, dass sie "wesentliche Anlaufverluste" ergaben, ein positiver Gesamtertrag zu erzielen sei, nichts zu ändern. Zutreffend hat die belangte Behörde auch darauf hingewiesen, dass die nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers zur Aufrechterhaltung der Konkurrenzfähigkeit notwendigen weiteren Investitionen einem allfälligen Schuldenabbau und damit einer Reduzierung des Zinsendienstes entgegen gestanden wären.

Vor dem Hintergrund der nicht zu beanstandenden Beweiswürdigung durch die belangte Behörde, dass die Betätigung des Beschwerdeführers bereits von Beginn an keine Einkunftsquelle darstellte, erübrigt sich ein Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde hätte von einer Betriebsaufgabe im Jahr 1983 ausgehen müssen, und erweist sich auch die Beurteilung als zutreffend, dass nachträgliche Betriebsausgaben für das Jahr 1996 nicht in Betracht kamen.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 1992 bis 1994 aus den oben angeführten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Hinsichtlich Einkommensteuer 1996 war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Die Umrechnung der entrichteten Stempelgebühren gründet sich auf § 3 Abs. 2 Eurogesetz, BGBl. I Nr. 72/2000.

Wien, am 27. Mai 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999140322.X00

Im RIS seit

10.06.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at