

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der BF OG, E-Straße-xx, Gde X, vertreten durch XY, Rechtsanwalt und Steuerberater, S-Straße-yy, GDe Y, sowie YZ, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, U-Straße-yz, GDE Z, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes X (nunmehr: Österreich), H-Straße-tt, Gde X, betreffend die Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, für das Jahr 2013 vom 29. September 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2013 erzielten gemeinschaftlichen (gewerblichen) Einkünfte werden gemäß § 188 BAO in Höhe von 384,11 Euro festgestellt.

Davon entfallen auf Bf1 192,06 Euro und auf Bf2 192,05 Euro.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2001 wurde die "B" D GmbH mit Sitz in X (Geschäftsanschrift: Gde X, E-Straße-xx) gegründet (Gesellschaftsvertrag vom xx.yy.zzzz). Die genannte GmbH war in der DG und Bearbeitung von GF (ab 2012 auch im Handel und in der Immobilienverwaltung) tätig. Bf1 war zu 24% und seine Ehegattin Bf2 war zu 76% an dieser GmbH beteiligt. Als alleiniger Geschäftsführer fungierte Bf1.

Mit Generalversammlungsbeschluss bzw. (Umwandlung-)Vertrag vom 28. August 2013 wurde die "B" D GmbH zum Stichtag 31. Dezember 2012 gemäß § 5 UmwG errichtend auf die Personengesellschaft "BF OG" umgewandelt; die GmbH wurde aufgelöst und gelöscht (vgl. entsprechende Firmenbucheintragung vom 7.9.2013). Geschäftszweige der offenen Gesellschaft und nunmehrigen Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) mit Sitz in X (Geschäftsanschrift: Gde X, E-Straße-xx) sind lt. Firmenbuch die DG, der Handel, die Immobilienverwaltung und die Verwertung eigener Patente. Die Ehegatten Bf sind zu je 50% an der bf. OG beteiligt.

Mit Erkenntnis vom 5. März 2020, RV/1100226/2016, hat das Bundesfinanzgericht (Senat) über die gegenständliche Beschwerde abweisend entschieden. Auf den in diesem Erkenntnis dargestellten Gang des Verwaltungsverfahrens wird verwiesen.

Auf Grund der (außerordentlichen) Revision vom 11. Juni 2020 wurde dieses BFG-Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof mit Entscheidung vom 20. Jänner 2021, Ra 2020/15/0050 bis 0052-7, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses trat die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG).

Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG). Bei seiner neuerlichen Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht somit an die Rechtsanschauung des Höchstgerichtes gebunden. Die Bindungswirkung erstreckt sich dabei auf jene Fragen, zu denen sich der Verwaltungsgerichtshof geäußert hat, sowie auf solche Fragen, die notwendige Voraussetzung für den Inhalt des aufhebenden Erkenntnisses sind (vgl. zB VwGH 7.10.2013, 2013/17/0274; VwGH 19.11.2009, 2008/07/0167, jeweils mwN).

Mit Eingabe des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 13. April 2021 wurde für das fortgesetzte Verfahren der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen (in diesem Zusammenhang wird auch auf den E-Mail-Verkehr zwischen dem erkennenden Richter und der steuerlichen Vertretung der Bf.

vom 2., 8. bzw. 9. März 2021 verwiesen).

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Streit besteht gegenständlich darüber, ob die Bf. im Beschwerdejahr gemeinschaftliche Einkünfte erzielte und damit eine Feststellung gemäß § 188 BAO zu erfolgen hatte, im Konkreten, ob - wie von der Abgabenbehörde vertreten wird - die Tätigkeit der "B" D GmbH als Liebhabereitätigkeit einzustufen ist, diese Beurteilung einen Ausschlussgrund für die Anwendbarkeit des Art. II UmgrStG darstellt und sich auf die Nachfolgegesellschaft (die Bf.) durchschlägt.

Im Hinblick auf den Sachverhalt und die vom Verwaltungsgerichtshof nicht beanstandeten Teile der rechtlichen Würdigung wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 5. März 2020, RV/1100226/2016, verwiesen. Der im Vorverfahren festgestellte und unstrittige Sachverhalt und die bereits im ersten Rechtsgang dargestellten Rechtsgrundlagen sind auch diesem Verfahren zu Grunde zu legen bzw. bilden insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 20. Jänner 2021, Ra 2020/15/0050 bis 0052-7, zur strittigen Liebhabereifrage Folgendes zu Recht erkannt:

""Liebhaberei kann auch bei Körperschaften (wie - vor der Umwandlung - der B GmbH) vorliegen, die gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben (vgl. VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030, mwN).

Unbestritten wird von der Erstrevisionswerberin eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (BGBl. Nr. 33/1993, LVO) entfaltet, wobei allerdings nach § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO die Liebhabereiprüfung für jeden organisatorisch in sich geschlossenen und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Bereich (vgl. VwGH 24.11.2011, 2007/15/0154) zu erfolgen hat.

Die Regelung des § 1 Abs. 1 LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung. Die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Abgabepflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Abgabepflichtigen kommt es hiebei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069, mwN).

Bei der Beurteilung nach § 2 Abs. 1 LVO kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - be-

sondere Bedeutung zu. Entscheidend ist dabei, ob die einzelnen Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Unter "strukturverbessernde Maßnahmen" fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten. Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist nicht entscheidend. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Es kommt auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg an (vgl. neuerlich VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069, mwN).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124, VwSlg. 8387/F). Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0073, mwN).

Die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, ist eine für jeden Bemessungszeitraum (Feststellungszeitraum) zu lösende Rechtsfrage. Im Rahmen der Kriterienprüfung ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen. Die Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO stellen Indizien dar, auf Grund derer auf das subjektive Gewinnstreben des Steuerpflichtigen im maßgeblichen Veranlagungsjahr (Feststellungsjahr) geschlossen werden kann. Eine gewisse Indizwirkung auf das subjektive Streben des Steuerpflichtigen kann aber auch später in Erscheinung getretenen objektiven Umständen zukommen (vgl. neuerlich VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026, mwN).

Der Revision gelingt es aufzuzeigen, dass das Bundesfinanzgericht einen unrichtigen Maßstab angewendet hat.

Nach den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts lagen bei der B GmbH (als Rechtsvorgängerin der Erstrevisionswerberin) in allen Jahren mit Ausnahme des Jahres 2006 negative Einkünfte vor. Im Jahr 2013, für das erstmals Liebhaberei angenommen wird, waren die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (wenn auch im Wesentlichen auf Grund der Veräußerung eines Gegenstandes des Anlagevermögens) hingegen positiv.

Im Hinblick auf die in den ersten Jahren erlittenen hohen Verluste verweist die Revision zutreffend darauf, dass in die Erwägungen zur Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliege, auch der (von den Revisionswerbern behauptete und vom Bundesfinanzgericht nicht in Frage gestellte) Umstand einzubeziehen ist, dass die Gewinnerzielung durch ein unredliches Vorgehen eines Vertragspartners vereitelt worden ist (vgl. VwGH 20.9.2001, 98/15/0132).

Darauf, dass die von den revisionswerbenden Parteien gesetzten Maßnahmen (ex post betrachtet) tatsächlich zu keinem Erfolg geführt haben, worauf das Bundesfinanzgericht wiederholt verweist, kommt es nicht entscheidend an.

Wenn das Bundesfinanzgericht ausführt, die revisionswerbenden Parteien hätten nicht aufgezeigt, welche konkreten, wirtschaftlich sinnvollen, erfolgversprechenden und zeitgerechten Maßnahmen gesetzt worden seien, so ist aber auf das - betreffend die tatsächlichen Umstände wiederum nicht in Frage gestellte - Vorbringen der Revisionswerber zu verweisen. So erfolgten im Hinblick auf das Scheitern mit der ersten Tätigkeit (GA-Anlage) Änderungen betreffend den Geschäftszweck; in diesem Zusammenhang wurden auch bisher als Anlagevermögen genutzte Gegenstände gewinnbringend veräußert. Die Revisionswerber versuchten, Einkünfte im Rahmen der damaligen B GmbH dadurch zu erzielen, dass für eine Tätigkeit des Drittrevisionswerbers für eine schweizerische Aktiengesellschaft (L AG) eine Abwerbbeprämie geltend gemacht und bei der B GmbH steuerlich erfasst wurde (vgl. hierzu näher den - die Einkommensteuer 2009 des Drittrevisionswerbers betreffenden - Beschluss vom heutigen Tag, Ra 2020/15/0056). Was die Entwicklung von zu patentierenden Erfindungen anbelangt, so stellen Rechte aus einer im Betrieb entwickelten Erfindung - wie die Revision zutreffend geltend macht - Betriebsvermögen dar (vgl. VwGH 1.10.2008, 2006/13/0123, VwSlg. 8372/F). Wenn im angefochtenen Erkenntnis darauf verwiesen wird, dass hierzu keine klaren Vereinbarungen getroffen wurden, so stünde dies aber etwa einer Einlage nicht entgegen (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120). Die erzielten Einnahmen aus einer der von den revisionswerbenden Parteien genannten Erfindungen wurden (nach den Angaben des Drittrevisionswerbers) auch tatsächlich im Rahmen der B GmbH erfasst und besteuert.

Dass diese Handlungen ex ante betrachtet nicht erfolgversprechend sein konnten, nimmt auch das Bundesfinanzgericht nicht an. Auf ein Scheitern mit diesen Tätigkeiten reagierten die Revisionswerber (bzw. die B GmbH) wiederum mit der Änderung des Tätigkeitsbereichs; wie das Bundesfinanzgericht ausführt, wurde insbesondere ab 2012 auch eine Tätigkeit im Handel und der Immobilienverwaltung aufgenommen.

Vor diesem Hintergrund erweist sich die Gesamtbeurteilung des (auch nicht auf § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO eingehenden) Bundesfinanzgerichts, im Jahr 2013 liege Liebhaberei vor, als mit Verfahrensmängeln behaftet.

Läge aber - wie vom Bundesfinanzgericht angenommen - im Hinblick auf Liebhaberei steuerlich (mangels Anwendbarkeit des UmgrStG) keine Rechtsnachfolge der I und P OG gegenüber der B GmbH vor, könnte für den (insoweit dann neuen) Betrieb der I und P OG allenfalls ein Anlaufzeitraum (§ 2 Abs. 2 LVO) zu berücksichtigen sein, was ebenfalls der Annahme der Liebhaberei bei der I und P OG und damit der Nichtfeststellung der Einkünfte im Jahr 2013 entgegen stehen würde.““

Dieser klaren höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgend war im fortgesetzten Verfahren auf folgende entscheidungswesentliche Überlegungen Bedacht zu nehmen:

Die Liebhabereiprüfung bei einer (im konkreten Fall unstrittig vorliegenden) Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO hat **für jeden** organisatorisch in sich geschlossenen und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatten **Bereich** zu erfolgen.

Abgesehen davon, dass im konkreten Fall auch von Seiten der Abgabenbehörde eine bereichsspezifische (Kriterien-)Prüfung nicht vorgenommen wurde, würde eine solche - gerade unter Bedachtnahme auf die erzielten Ergebnisse und gesetzten strukturverbessernden Maßnahmen (die Bf. hat mit Kaufvertrag vom 12.8.2016 das Haus "G-Gasse-zz" in X gekauft, in weiterer Folge renoviert und drei Mietwohnungen errichtet) im Hinblick auf die seit 2012 von der Bf. ausgeübten Immobilienverwaltung - für das Beschwerdejahr wohl nicht zu Liebhaberei führen.

Der Bf. und ihrer Rechtsvorgängerin kann nach Ansicht des erkennenden Richters - gerade auch angesichts der glaubwürdigen Angaben von Bf1 im Rahmen der mündlichen Verhandlung im ersten Rechtsgang (vgl. dazu die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Senatsverhandlung vom 20. Februar 2020) - die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit in der Verfolgung eines Gesamtgewinnes nicht abgesprochen werden.

Strukturverbessernde Maßnahmen bzw. Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage sind im Hinblick auf die in Rede stehende GA-Anlage (DG und Bearbeitung von GF) jedenfalls in den erfolgten Änderungen betreffend den Geschäftszweck, im gewinnbringenden Verkauf von Anlagevermögen, im Versuch der Erzielung einer Abwehrprämie von der L AG zugunsten der Rechtsvorgängerin der Bf. und weiters auch in der Entwicklung von zu patentierenden Erfindungen durch Bf1 und der Übertragung der diesbezüglichen Rechte an die Rechtsvorgängerin der Bf. zu sehen; schließlich ist auch die Änderung des Tätigkeitsbereichs (ab 2012: Handel und Immobilienverwaltung) als strukturverbessernde Maßnahme bzw. als Reaktion auf ein Scheitern in den bisher ausgeübten Tätigkeitsbereichen einzustufen.

Dass die gesetzten (strukturverbessernden) Maßnahmen (ex post betrachtet) tatsächlich nicht zum Erfolg führten, ist **nicht** entscheidend. Auch lagen im Beschwerdefall keine Anhaltspunkte dafür vor bzw. wurde von Seiten der Abgabenbehörde auch nicht behauptet, dass die Bemühungen bzw. Maßnahmen der Bf. bzw. ihrer Rechtsvorgängerin ihrer Art nach nicht geeignet waren, die Ertragslage zu verbessern.

In die Liebhabereibetrachtung bzw. die vorzunehmende Kriterienprüfung war - so das Höchstgericht - auch der Umstand einzubeziehen, dass die Gewinnerzielung der Rechtsvorgängerin der Bf. in den ersten Jahren durch ein (unvorhersehbares) unredliches Verhalten eines Vertragspartners vereitelt wurde.

Abschließend war noch zu berücksichtigen, dass selbst dann, wenn im Hinblick auf Liebhaberei steuerlich (mangels Anwendbarkeit des UmgrStG) keine Rechtsnachfolge der Bf. gegenüber der "B" D GmbH vorläge, für den (insoweit dann neuen) Betrieb der Bf. ein Anlaufzeitraum (§ 2 Abs. 2 LVO) zu berücksichtigen wäre.

Gesamthaft betrachtet stehen alle diese Gründe der Annahme der Liebhaberei bei der "B" D GmbH (und damit der Nichtanwendbarkeit des Art. II UmgrStG) wie auch bei der Nachfolgegesellschaft (der Bf.) und damit der Nichtfeststellung der Einkünfte im Jahr 2013 entgegen und

war daher der Beschwerde Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall war über die Beschwerde im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung des Vorerkenntnisses durch den Verwaltungsgerichtshof zu entscheiden und damit die vom Höchstgericht vorgegebene Rechtslage herzustellen. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren damit nicht berührt und ist damit eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. April 2021