

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 15. Dezember 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hannelore Pitzal gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer und Nichtveranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 1990, 1991, 1992 und 1993 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb, wie er dem Finanzamt in einer Vorhaltsbeantwortung bekannt gab (24. April 1995, Bl. 12/1993 im Veranlagungsakt), eine "Schiffsführerschule ("AT") mit erstmaligem Anfall von Aufwendungen ab 1986. Der Betrieb dieser "Schule" war bereits – zu einem nicht bekannt gegebenen Zeitpunkt – eingestellt, als über den Bw. mit Edikt des HG Wien im Dezember 2000 der Konkurs (bis dato nicht aufgehoben) eröffnet wurde.

Bis 1988 hatte der Bw. eine Fahrschule mit Standort Wien in der Form eines Einzelunternehmens geführt, sodann auf seine Fahrschulbewilligung für die Fahrzeuggruppen A und B unter der Bedingung verzichtet, dass seiner Ehegattin auf Ansuchen eine gleichartige Bewilligung verliehen werde, und das Unternehmen nach dem Tod der Ehegattin 1995 bis 1998 im Verlassenschafts- bzw. ab Einantwortung des gesamten Nachlasses 1998 im Ehegatten-Fortbetrieb geführt, bis die Unternehmensführung auf den im Konkursverfahren bestellten Masseverwalter (MV) überging. Mit Beschluss des HG Wien wurde die Schließung des Unternehmens 2001 angeordnet, das Unternehmen sodann vom MV verkauft. Die Fahrschulbewilligung des Bw. endigte aufgrund seiner Erklärung, diese zurückzulegen, im zeitlichen Zusammenhang.

Dem Finanzamt lagen bei Erlassung der hier angefochtenen Bescheide folgende erklärte Umsätze, Vorsteuern und Betriebsergebnisse aus der "Schiffsführerschule" vor (alle in ATS):
 (Erklärungen und Zahlenmaterial für 1986 bis 1989 nicht auffindbar; Teilablage fehlt)

Jahr	Umsätze, netto	Vorsteuern	Einkünfte aus s.A.
1986	-	-	- 6.974,00
1987	-	-	- 52.316,00
1988	0	133,40	- 7.426,00
1989	0	3.167,69	- 98.847,00
1990	0	5.941,85	- 323.660,00
1991	31.666,67	19.522,54	- 225.939,00
1992	20.416,66	23.207,54	- 250.331,00
1993	12.500,00	6.087,98	inkl. USt 1990: 27.413 - 114.238,00

Der Gewinnermittlung gem. § 4(3) EStG waren u.a. folgende Aufwendungen zu entnehmen:

Text/Jahr	1990	1991	1992	1993
Personal/total	154.786,31	127.523,04	126.995,80	107.334,60
Motorboot	122.023,83	78.247,59	105.124,06	28.639,82
Abschreibung	5.624,00	6.548,00	6.548,00	6.548,00

Der Personalaufwand betraf ausschließlich die Ehegattin (vom Finanzamt bei der Erstveranlagung für 1990 aberkannt). Planmäßig abgeschrieben wurden nur Bootsplanen u. ein Motor, beides angeschafft 1990. Die USt-Gutschrift für 1990 verringerte den Verlust in 1993 auf den oben angeführten Betrag.

Das Finanzamt forderte vom Bw., unter Hinweis auf die seit 1986 erlittenen Betriebsverluste, eine längerfristige Prognose ab, damit die Ertragfähigkeit und Einkunftsquelleneigenschaft seiner Betätigung überprüft werden könne. Der Bw. legte eine Vorschaurechnung für den Zeitraum 1994 bis 1999 vor. Danach sollte im Jahr 1999 mit dem Eintritt eines Totalüberschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu rechnen sein:

Bei Einnahmen, die von 56.000,00 in 1994, über 288.000,00 in 1995 auf gleichbleibend 408.000,00 in 1996 – 1999 steigen sollten und die aus Beiträgen à 4.800,00 von 60-90 erwarteten Kursteilnehmern pro Jahr erhofft wurden, rechnete der Bw. mit einem konstanten Motorbootaufwand ab 1996 von 40.000,00 (davor geringer), mit gleich bleibenden Aufwendungen für Abschreibungen etc. bzw. mit einem Personalaufwand geringer als 1993.

Das Finanzamt, welches den Bw. für 1990 bis 1992 zunächst vorläufig zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt hatte, erließ daraufhin für die Streitjahre endgültige Bescheide über die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer und die Nichtveranlagung zur Einkommensteuer. Begründend führte es aus, dass Tätigkeiten der gegenständlichen Art spätestens nach einem angemessenen Zeitraum von ca. 8 Jahren einen Gesamtgewinn erwarten lassen müssten, während nach der Prognose des Bw. innerhalb dieses Beobachtungszeitraumes mit keinem positiven Gesamtüberschuss zu rechnen sei.

Die mit Hinweis auf in den Folgejahren erzielte Gewinne begründete Berufung veranlasste das Finanzamt, eine Nachweisführung hinsichtlich der Prognoseparameter in Form von Steuererklärungen und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Folgejahre abzuverlangen.

Der Bw. antwortete darauf nicht. Erklärungen für Folgezeiträume wurden, abgesehen von 1994, wo das prognostizierte Ergebnis (Nettoerlöse rd. 55.000,00; Verlust rd. 72.000,00, bei einem Bootsaufwand annähernd wie 1993) ausgewiesen war, nicht mehr abgegeben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab: Bis 1993 sei ein kumulierter Verlust von ATS 1.079.731,- erzielt worden. Die Prognoserechnung sage erstmals für 1995 einen Jahresgewinn und für 1999 den Totalgewinneintritt voraus. Sie fuße auf Einnahmen 1995 ff., die weder in Abgabenerklärungen – solche seien ab 1995 ausgeblieben – noch in den Umsatzsteuervor anmeldungen Bestätigung gefunden hätten. Diesbezüglich sei die Prognose im Tatsächlichen widerlegt. Des Weiteren verstöße die Prognose gegen die allgemeine Lebenserfahrung, indem sie bei angenommener achtfacher Umsatzsteigerung kehe nennenswerten Treibstoffkosten und keinerlei Investitionen berücksichtige; auch die stark gestiegenen Energiekosten fänden keinen Niederschlag. Die Prognose sei daher zu verwerfen gewesen.

Der Bw. beantragte die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wie schon in der Berufung die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Am 1.Jänner 2003 wurde der UFS für das Rechtsmittel zuständig.

Sachverhaltsbezogen wurde der Bw. im Verfahren vor dem UFS im Zuge der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Einzelreferenten aufgefordert, auf folgende Beweisthemen Bezug habende Unterlagen nachzureichen:

- > *Bootsankauf, Patentinhabung, Schiffsregistrierung:*
- > *Nachweis des Bootshafens bzw. der Beherbergung außer Saison:*
- > *Aufzeichnungen über Schüler, Kurse, Fahrstunden:*
- > *Aufzeichnung über Wartung, Versicherung, Betriebsdauer, Einsatzorte, besondere Vorfälle im Schulbetrieb u. außerhalb:*
- > *Gründe für das Ausbleiben eines größeren Geschäftsumfanges, Ausbleiben der Schüler, Gründe für Schließung des Betriebes und wann:*
- > *Private Nutzung: Patent seit wann, eigenes Privatboot, Urlaubs- und Freizeitgewohnheiten.*

Für den Fall des Ausbleibens entsprechender Beweismittel werde von einem stark eingeschränkten Betriebsumfang ausgegangen, der die vorwiegend private Bootsbenützung (das Boot sei offenbar schon vor Aufnahme der Tätigkeit vorhanden gewesen) durch den Bw. bzw. durch nahestehende Personen nicht behindert habe; dass also ein Mantel nicht "erwerbstypisch" angelegter "unternehmerischer Tätigkeit" dazu diente, aus Aufwendungen in der Konsumsphäre erhebliche Umsatz- und Einkommensteuergutschriften zu lukrieren.

In der Berufungsverhandlung, zu der er unter Mitnahme der an den Masseverwalter zugestellten Ladung erschien, brachte der Bw. Folgendes vor:

Er sei steuerlich nicht versiert und habe diesbezüglich alles der "Fa." N (=szt. steuerliche Vertretung) übergeben, darunter auch alle Unterlagen, insbesondere Buchungen, Belege und dergleichen. Er sei Techniker und könne dazu gar nichts sagen. Seinerzeit habe er das Boot dem Steuerberater übergeben, weil er das Honorar nicht bezahlen konnte. Das Boot sei immer im (*Donau*-)Hafen in X am Trockenplatz gelegen. Er habe es 1975 gebraucht angeschafft, nach mehrmaligem vorherigen Eigentümerwechsel, und es dann laufend, insbesondere in den ersten fünf Jahren nach dem Erwerb, repariert. Er sei dann mit dem Boot auch selbst gefahren. Er habe es grundsätzlich auf Binnengewässern nutzen wollen. Bei Urlauben z.B. in Kroatien habe er sich jedoch dort ein Boot leihen müssen, weil er über keinen Hänger und kein entsprechendes Zugfahrzeug verfügte, das Boot somit nicht an den Urlaubsort transportieren konnte. Er habe damals schon mit dem Boot auf der Donau fahren wollen, jedoch wegen der damals hohen Fließgeschwindigkeit der Donau (noch keine Kraftwerkstauräume) und wegen des überalterten Motors angesichts des Risikos eines Motorschadens keine praktische Anwendungsmöglichkeit gehabt. – Sein Sohn, der das Schiffsührerpattent erwerben wollte, habe bei einer anderen Schiffsführerschule auf einem anderen Boot lernen müssen.

Der Bootsmotor sei dann unbrauchbar geworden und ein Nachkauf erforderlich gewesen. Die im Anlagenverzeichnis erfasste Ankaufsrechnung vom 21.Juli 1990 betreffe eben diesen neuen Bootsmotor.

Zum Kursbetrieb befragt, gab der Bw. an, es seien niemals Lehrbücher für den Kursbetrieb zur Verfügung gestanden. Von jedem Schüler seien Kursbeiträge einbehalten und die Kassaquittung an die Buchhaltung (Kanzlei N) übergeben worden. Er habe darüber keine Unterlagen mehr. Alles habe sich in der Steuerberatungskanzlei befunden, diese habe sich mit dem Masseverwalter kurz geschlossen. – Zu einem größeren Betriebsumfang sei es nicht gekommen, weil angemeldete Schüler dann zu kostengünstigeren Ausbildungsmöglichkeiten (*unprotokolliert*: Feuerwehr, Wasserrettung) gewechselt hätten. Von tatsächlich betreuten Schülern seien grundsätzlich Beiträge iHv S 5.000,- verlangt worden, von ehemaligen Fahrschülern der Kfz-Fahrschule jedoch nur S 4.000,-.

Das Boot habe vom Ankauf weg gar nicht betrieblich genutzt werden können, weil es ja lange Zeit repariert werden musste.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war, wie aus der Übergabe der Vorladung an ihn durch den Masseverwalter und aus einer diesbezüglichen schriftlichen Äußerung des MV vom 16. Dezember 2003 zu erkennen ist, befugt im Verfahren vor dem UFS (als Vertreter des MV) einzuschreiten: Somit liegt weder ein behebbares Formgebrechen (VwGH 24.11.1987, 87/11/0141; 12.11.1986, 85/13/0183) noch Unzulässigkeit (VwGH 21.2.1996, 96/14/0007) der ursprünglich zulässig und mängelfrei erhobenen Berufung vor, so dass über sie abzusprechen war.

In der Sache selbst führt die Berufung nicht zum Erfolg:

Die streitgegenständliche "Schiffsführerschule" des Bw. stellt eine vom Betrieb der (1988 aufgegebenen, nach dem Tod der Ehegattin wieder selbst geführten) Fahrschule völlig getrennte, selbständige ausgeübte Tätigkeit dar, die eine gesonderte Beurteilungseinheit bildet. Im gesamten Zeitraum der schon vor Konkursöffnung 2000 (wohl 1995, ab welchem Jahr keine Betriebsergebnisse mehr erklärt wurden, und offensichtlich vor Übergabe des Bootes an den steuerlichen Vertreter N zur teilweisen Begleichung von Honorarschulden) beendeten Betätigung sind daraus nur Verluste angefallen, die selbst bei zutreffendem Ausscheiden des Personalaufwandes für die Ehegattin (was, wie unten ausgeführt, auf sich beruhen kann) bloß 1994 in ein geringfügig positives Jahresergebnis verändert würden (Betriebsergebnis 1994 ohne USt-Gutschrift und Personalaufwand: +S 11.338,46, mit USt-Gutschrift +S 43.651,46). Die vom Finanzamt für 1990 gehegten Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Betätigung, d.h. am Zusammenhang der geltend gemachten (Personal-)Aufwendungen mit künftigen Einnahmen,

erscheinen zwar wegen des Ausbleibens jeglicher Erläuterungen und Nachweise über den tatsächlichen Schiffführerschulbetrieb nicht restlos beseitigt, der UFS sah sich aber dadurch nicht veranlasst, fingierte Einnahmen und Ausgaben anzunehmen. Somit ist die Tätigkeit auf ihre Einkunftsquelleigenschaft hin zu untersuchen, für die Jahre 1990 bis 1992 nach den Bestimmungen der Liebhabereiverordnung I, BGBl. II Nr.322/1990 (LVO I), ab 1993 nach jenen der LVO II, BGBl. II Nr.33/1993.

Der Bw. war seit 1973, lange vor Eröffnung der "Schiffführerschule", im Besitz eines Bootsführerpatentes und seit 1975 Eigentümer eines für die Fluss- und Seeschifffahrt zugelassenen Motorbootes. Mit diesem gebraucht angeschafften Boot fuhr er nach mehrjährigen von ihm selbst durchgeföhrten Reparaturen privat auf der Donau und wollte es auch sonst für private Fahrten auf Binnengewässern nutzen, was allerdings außerhalb der Donau am technischen Zustand des Fahrzeuges und am Fehlen von eigenen Transportvorrichtungen (Hänger, Zugfahrzeug) scheiterte, so dass es dauernd im Bootshafen X bzw. am dortigen Trockenplatz verankert war. Als der Motor schadhaft wurde, tauschte der Bw. ihn gegen einen neuen aus.

Vor diesem Hintergrund erscheint die Annahme gerechtfertigt, der Bw. habe ab 1990 eine (schon 1986 und besonders ab 1988-1989 vorbereitete) Tätigkeit ausgeübt, welche die Bewirtschaftung eines einzelnen Wirtschaftsgutes darstellt, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, da es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, welches der Sport- und Freizeitausübung dienen konnte bzw. in bestimmtem Umfang tatsächlich diente – und wohl auch die Bastlerleidenschaft des erklärten Technikers befriedigte (§ 1 Abs. 2 Z. 1 der LVO I bzw. der LVO II). Dass bei dem gegebenen Betriebsumfang eine private Mitbenützung des Bootes wegen seiner angeblichen Eigenschaft als Schulfahrzeug (siehe die Ausführungen des Bw. im erstinstanzlichen Verfahren) faktisch und nach den maßgeblichen Verkehrsvorschriften nicht möglich gewesen wäre, ist eine unbewiesen gebliebene Parteibehauptung, die angesichts erstmaliger Einnahmen 1991, also 16 Jahre nach Bootsanschaffung, und durch die Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung widerlegt erscheint.

Der UFS konnte auch nicht finden, dass der Bw. nach Zurücklegung seiner Fahrschulbewilligung 1988 mit der Aufnahme des Schiffführerschulbetriebes eine neue typisch erwerbswirtschaftlich angelegte Tätigkeit ausgeübt hätte oder ausüben wollte, > wenn er einen trotz Aufforderung nicht nachgewiesenen (die Beschaffung der abverlangten Beweismittel bei der Kanzlei N war dem vom MV legitimierten Bw. zumutbar) Unterricht ohne Lehrbücher (Einnahmen aus dem Verkauf wurden 1994 erklärt, in der mündlichen Berufungsverhandlung jedoch das Vorhandensein und der Gebrauch von Büchern verneint)

mit einer bescheidenen Anzahl von Schülern zu einem offenbar nicht konkurrenzfähigen Unterrichtspreis technisch und praktisch erteilt haben will;

- > wenn sein eigener Sohn den Erwerb des Schiffs/Bootsführerpates bei einer anderen Fahrschule anstrebt und zahlreiche vorerst angemeldete Schüler zu billigeren Schuleinrichtungen wechselten;
- > und wenn der technische Zustand des einzigen vorhandenen Bootes einen Schulbetrieb nur in stark eingeschränktem Umfang gestattete.

Die Tätigkeit ist folglich eindeutig unter den in § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO I bzw. LVO II – diese fußend auf § 2 Abs. 2 EStG 1988 – normierten Betätigungstyp einzuordnen und unterliegt der nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO I bzw. LVO II widerlegbaren Vermutung bzw. Annahme von Liebhaberei.

Entgegen der normierten Vermutung (Annahme) liegt demnach Liebhaberei nicht vor,

- wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn ... erwarten lässt, andernfalls Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit solange zu vermuten ist, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit im Sinne des vorstehenden Satzes widerlegt wird (LVO I); bzw.
- wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn ... erwarten lässt, andernfalls Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen ist, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird (LVO II).

Von den für das Betreiben einer Schiffsührerschule typischen Voraussetzungen wurden nur das Schiffsührerpates und die Bewerbung des Schulangebotes, nicht aber die tatsächliche schulmäßige Einrichtung nachgewiesen. Maßnahmen zur gewinnbringenden Gestaltung der Tätigkeit, insbesondere zur Optimierung des Mitteleinsatzes bzw. des Angebotes, wurden weder dargetan noch belegt. Die Personalkosten für die angestellte Ehegattin mochten für die sozialversicherungsrechtliche Absicherung derselben zweckdienlich sein (in gleicher Weise, wie die Anstellung des Bw. im Fahrschulbetrieb der Gattin seit 1988 der Pensionsvorsorge des Bw. diente); im Schiffsührerschulbetrieb erhöhten diese Kosten alljährlich den erlittenen Verlust, was der Bw. auf Dauer der Betätigung in Kauf nahm. Ein funktionales Erfordernis für diesen Personaleinsatz wurde weder im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz noch in jenem vor dem UFS überzeugend argumentiert oder sonst erkennbar.

Selbst wenn man jedoch die Lohnkosten außer Ansatz lässt, ergibt sich im Betätigungszeitraum – unter Berücksichtigung der USt-Gutschriften – ein Gesamtverlust 1986

bis 1994 von –S 519.440, der durch die Prognose für 1994 bis 1999 aufgrund der nachfolgend aufgezeigten Kalkulationsmängel nicht aufholbar erscheint:

Bei angenommener Steigerung der Schülerzahl auf ein Vielfaches rechnete der Bw. mit annähernd gleich bleibenden Personalkosten und Betriebskosten für das Boot (Treibstoff, Wartung, Reparatur) . Diese Denkfehler treten noch klarer zutage, wenn man sich die in der mündlichen Berufungsverhandlung geschilderten Zustandsmängel des 1975 gebraucht angeschafften Schiffes vor Augen hält, das nach den deutschen AfA-Tabellen insgesamt ca. 20 Jahre nutzbar wäre (<http://www.steuernetz.de/afa2001/4.html> bzw. .../afa2001/afaalph.pdf). Dazu kommt, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des neuen Motors kaum über der laut Anlageverzeichnis und Überschussrechnung angenommenen Nutzungsdauer von 5 Jahren liegen dürfte. Nach der Rechtsprechung des VwGH (E 3.7.1996, 93/13/0171=verstärkter Senat; und E 17.3.1999, 94/13/0167 /maßgebliche Nutzungsdauer einer Segelyacht 20 Jahre; zur nach den Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises üblichen Rentabilitätsdauer des getätigten Mitteleinsatzes *siehe dort*) müsste daher spätestens in 10 Jahren ab dem erstmaligem Anfallen von Aufwendungen (1986) ein Gesamtgewinn bzw. spätestens in 5 Jahren ab Einbau des neuen Motors 1990, somit 1995 oder 1996, die Amortisation zu erwarten gewesen sein. Eine derartige Entwicklung oder auch nur den Totalgewinneintritt bis 1999, somit binnen 10 Jahren ab Einbau der neuen Zugmaschine, konnte der Bw. mit seiner unrealistischen, schon 1995 in sich zusammen fallenden Prognose nicht dartun und so die Vermutung (Annahme) von Liebhaberei nicht widerlegen. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle war der Ausgleich der aus der Tätigkeit angefallenen Verluste mit anderen positiven Einkünften (*hier*: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) im Wege der Einkommensteuerveranlagung zu versagen. Die Nichtveranlagung zur Einkommensteuer für die Streitjahre erweist sich somit als rechtens und war daher zu bestätigen.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ergibt sich, dass § 2 Abs. 5 letzter Satz UStG 1972 auf die vorliegende Betätigung – für 1993 auch gestützt auf § 6 LVO II – anzuwenden ist. Daher waren die angefochtenen Bescheide über die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für alle Streitjahre zu bestätigen.

Wien, 17. Dezember 2003