



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Karl Scholik, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 1130 Wien, Fichtnergasse 6 A, vom 24. Februar 2004 gegen die gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 3. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 1999 – 2002 entschieden:

I. Der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 1999 vom 3. Februar 2004 wird statt gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 vom 27. Februar 2001 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

II. Der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 2000 vom 3. Februar 2004 wird statt gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 vom 30. April 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

III. Der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 3. Februar 2004 wird statt gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 vom 30. April 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

IV. Der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 3. Februar 2004 wird statt gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In den ggstl. Streitjahren erklärte die Berufungswerberin (Bw.) u.a. gewerbliche Einkünfte aus ihrem seit 31. Juli 2002 geschlossenen Unternehmen.

Ad Einkommensteuer 1999 – 2001:

Die iHv ATS – 912.927,00 (1999), ATS – 565.267,00 (2000) und ATS 1.390,00 (2001) erklärten gewerblichen Einkünfte wurden in den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheiden 1999 – 2001 vom 30. April 2004 erklärungskonform veranlagt.

In den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheiden 1999 – 2001 (3. Februar 2004) wurden die Einkünfte aus dem Unternehmen als „*Liebhaberei*“ – Betätigung eingestuft und die für das Unternehmen erklärten Einkünfte wurden nicht veranlagt. Begründend wurde im gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 1999 (3. Februar 2004) auf einen Totalverlust iHv ATS 1.643.451,00 hingewiesen, den die Bw. infolge Betriebsaufgabe im Juli 2002 nicht (mehr) ausgleichen habe können.

Ad Einkommensteuer 2002:

Die 2002 iHv EUR 7.550,65 erklärten gewerblichen Einkünfte wurden im gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 22. Jänner 2004 erklärungskonform veranlagt.

Der gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufig erlassene Einkommensteuerbescheid 2002 vom 22. Jänner 2004 wurde mit der Berufung vom 29. Jänner 2004 angefochten. Das laufende Betriebsergebnis iHv EUR – 737,26 stellte die Bw. außer Streit und beantragte, einen Veräußerungsgewinn iHv EUR 5.775,00 gemäß § 27 Abs 4 EStG 1988 idgF steuerfrei zu belassen und einen Übergangsgewinn iHv EUR 2.512,89 gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 idgF mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern.

Die Berufung vom 29. Jänner 2004 wurde mit Bescheid vom 9. Februar 2004 als gegenstandslos erklärt. Die Gegenstandsloserklärung begründend wurde auf den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 3. Februar 2004 und die als „*Liebhaberei*“ – Betätigung eingestuft und infolgedessen nicht veranlagten Einkünfte aus dem Unternehmen verwiesen.

Im gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 2002 (3. Februar 2004) wurden die Einkünfte aus dem Unternehmen als „*Liebhaberei*“ – Betätigung eingestuft und infolgedessen nicht veranlagt. Begründend wurde auf die Einkommensteuerbescheide der Vorjahre verwiesen.

Ad Berufungsverfahren:

Die gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheide 1999 – 2002 vom 3. Februar 2004 wurden mit der Berufung (24. Februar 2004) angefochten. Anfechtungsgrund waren die Einkünfte aus dem Unternehmen, die als Einkünfte aus einer „*Liebhaberei*“ – Betätigung qualifiziert und infolgedessen nicht veranlagt wurden. Die Anfechtung begründend wurde auf den schlechten Gesundheitszustand des das Unternehmen führenden Ehegatten der Bw., den sich zunehmend verschlechternden Gesundheitszustand der Bw. und den infolge Konkurs ausfallenden Hauptlieferanten verwiesen. Die Betriebsaufgabe per 31. Juli 2002 sei erfolgt, da die Bw. seit 18. April 2002 zu 70% behindert war.

Die Berufung (24. Februar 2004) wurde mit der Berufungsvorentscheidung (8. April 2004) abgewiesen. Nach Darstellung der anzuwendenden Rechtslage wurde begründend ausgeführt, dass die nichtselbständige Tätigkeit der Bw. einer für die Gewinnerzielung erforderlichen Präsenz im Unternehmen offenbar entgegen gestanden habe und dass das Unternehmen deshalb nicht früher geschlossen worden sei, weil der im Betrieb angestellte Ehegatte seine Pension noch nicht angetreten habe und weil die Verluste erhebliche Lohnsteuergutschriften bewirkt haben.

Die Berufungsvorentscheidung (8. April 2004) wurde mit dem Vorlageantrag (24. April 2005) angefochten. Das bisherige Berufungsvorbringen ergänzend wurde eingewendet, dass der Ehegatte der Bw. die Leitung des Unternehmens in den Bereichen Technik und Logistik inne gehabt habe. Der Ehegatte der Bw. sei bestrebt gewesen, die betrieblichen Abläufe zu optimieren und Kosten zu senken; er habe jedoch krankheitsbedingt vorzeitig in Pension gehen müssen.

Aus den Verwaltungsakten:

Alle Gewerbeberechtigungen am Standort des Betriebes vor der Betriebsaufgabe wurden am 2. Mai 1990 erteilt.

UFS-Ermittlungsverfahren (Niederschrift über die Besprechung vom 30. Juni 2011; Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2011):

- Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde zurück genommen.
- Eine Prognoserechnung über die ohne die außergewöhnlichen Ereignisse „Krankheit des im Betrieb mitarbeitenden Ehegatten“, „Krankheit der Bw.“ und „Insolvenz des Hauptlieferanten“ erzielbaren Betriebsergebnisse wurde vorgelegt. Nach dieser Prognoserechnung hätte die Bw. 2002 einen steuerpflichtigen Gewinn iHv EUR 25.843,00 erzielt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. In der ggstl. Berufungssache war strittig, ob die Einkünfte aus einem Unternehmen Einkünfte aus einer Einkunftsquelle oder Einkünfte aus einer Liebhabereibetätigung waren.

Streitpunkt- und auf die ggstl. Streitjahre 1999 – 2002 bezogen war die Liebhabereiverordnung (LVO II) II idF BGBl 358/1997 und damit folgende Rechtslage anzuwenden:

Gemäß § 1 Abs 1 LVO II liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs 2 LVO II ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (lit. 1) oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (lit. 2) oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (lit. 3) entstehen.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 Verluste an, ist gemäß § 2 Abs 1 LVO II das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

Gemäß § 2 Abs 2 LVO II liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend war iVm der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sach- und Beweislage festzustellen:

I.I. Ein Unternehmen zu führen ist eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit, da sich diese Betätigung zur Erzielung eines Gesamtgewinns grundsätzlich eignet: Festzustellen war, dass diese Tätigkeit eine (erwerbswirtschaftliche) Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LVO II - und damit nicht von vornherein der Liebhaberei verdächtig - war.

I.II. Mit der dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Prognoserechnung bewies die Bw., dass sie die erklärten Verluste ohne die Krankheit des im Betrieb mitarbeitenden Ehegatten, ihre eigene Krankheit und die Insolvenz des Hauptlieferanten nicht erwirtschaftet hätte. Die krankheitsbedingten Arbeitsausfälle der Bw. und ihres im Betrieb mitarbeitenden Ehegatten sowie die (sich in den Streitjahren bereits abzeichnende) Insolvenz des Hauptlieferanten waren Ereignisse, die in vergleichbaren Betrieben nicht stattfanden. Die objektive Gewinnerzielungsabsicht war daher als erwiesen anzusehen und festzustellen.

I.III. Nach der ggstl. Sach- und Beweislage war die subjektive Gewinnerzielungsabsicht als erwiesen anzusehen und festzustellen:

- Nach der im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren offen gelegten Sachlage war die Bw. seit 18. April 2002 zu 70% behindert. Eine Betriebsführung durch die Bw. war daher nicht realisierbar, als ihr Ehegatte das Unternehmen krankheitsbedingt nicht mehr weiter führen konnte. Da die Betriebsaufgabe per 31. Juli 2002 erfolgte, betrug der Betriebsaufgabezeitraum +/- drei Monate. Ein Betriebsaufgabezeitraum von +/- drei Monaten spricht für eine planmäßige, zügige Abwicklung der Betriebsaufgabe und gegen private Motive für die Weiterführung des Betriebes bis zur Betriebsaufgabe per 31. Juli 2002.
- Nach der im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren offen gelegten Sachlage ging der Ehegatte der Bw. nicht später sondern früher als beabsichtigt in Pension. Aus dem Pensionsantrittszeitpunkt des Ehegatten war daher nicht zu schließen, dass die Betriebsaufgabe deshalb nicht vor dem 31. Juli 2002 erfolgte, weil der Ehegatte damals noch nicht in Pension war.
- Eine Abgabengutschrift setzt nicht zwingend voraus, dass positive Einkünfte veranlagt werden. Ein absichtliches Erwirtschaften von Verlusten war daher nicht als erwiesen anzusehen, als infolge Verlustveranlagung Lohnsteuer gutgeschrieben wurde.

I.IV. Die Verluste stammten aus keiner in § 1 Abs 2 LVO II aufgezählten Betätigung: Festzustellen war, dass keine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 2 LVO II vorlag.

Pkt. I.I. – Pkt. I.IV. zusammenfassend war festzustellen: Die erwirtschafteten Verluste bewirkten nicht, dass das Unternehmen seine Eignung, Einkunftsquelle zu sein, verlor.

Es ergeht die Entscheidung:

Dem Berufungsbegehren – die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungskonform zu veranlagern – wird stattgegeben.

II. Die Berufung (29. Jänner 2004) wurde gegenstandslos erklärt. Über die do. Streitpunkte im ggstl. Berufungsverfahren zu entscheiden, war dennoch zulässig:

Nach dem aus § 68 AVG entwickelten Rechtsgrundsatz der „*res judicata*“ ist eine Entscheidung in einer Sache nicht zulässig, wenn über diese Sache bereits entschieden wurde: Wird eine Berufung gegenstandslos erklärt, ergeht keine Entscheidung in der Sache. Da über die Streitpunkte aus der Berufung (29. Jänner 2004) nicht entschieden wurde, lag „*res judicata*“ nicht vor.

§ 289 Abs 2 BAO idgF berechtigt die Berufungsbehörde, angefochtene Bescheide nach jeder Richtung hin abzuändern. Rechtsfolge der Änderungsbefugnis nach § 289 Abs 2 BAO idgF ist demzufolge die fehlende Teilrechtskraft von Entscheidungen in Abgabensachen. Von § 289 Abs 2 BAO idgF als Rechtsgrundlage ausgehend durften die Streitpunkte aus der Berufung (29. Jänner 2004) zu Streitpunkten des ggstl. Berufungsverfahrens erklärt werden.

Aus der Berufung (29. Jänner 2004) war festzustellen, dass beantragt wurde, einen Veräußerungsgewinn iHv EUR 5.775,00 gemäß § 27 Abs 4 EStG 1988 idgF steuerfrei zu belassen und einen Übergangsgewinn iHv EUR 2.512,89 gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 idgF mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern:

Antrags- und Streitjahrbezogen war vorweg festzustellen, dass eine Rechtsvorschrift mit der Bezeichnung „§ 27 Abs 4 EStG 1988“ nicht existiert.

Antrags- und Streitjahrbezogen war jedoch folgende Rechtslage anzuwenden:

Gemäß § 24 EStG 1988 idgF sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die u.a. bei der Veräußerung eines gesamten Betriebes erzielt werden.

Gemäß § 24 Abs 4 EStG 1988 idgF ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von

EUR 7.300,00 und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von EUR 7.300,00 übersteigt.

Der Freibetrag steht nicht zu, wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 2 oder Abs 3 Gebrauch gemacht wird, wenn die Veräußerung unter § 37 Abs 5 fällt oder wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 7 ausgeschlossen ist.

Gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 idgF ermäßigt sich der Steuersatz u.a. für außerordentliche Einkünfte (Abs 5 leg.cit.) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs 2 EStG 1988 idgF sind über Antrag nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

- 1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 idgF, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.*
- 2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 idgF, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.*
- 3. Besondere Einkünfte im Sinne des § 28 Abs 7 EStG 1988 idgF, wenn seit dem ersten Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs 3 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere sechs Jahre verstrichen sind.*

Gemäß § 37 Abs 3 EStG 1988 idgF sind über Antrag stille Reserven, die deswegen aufgedeckt werden, weil Wirtschaftsgüter durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre anzusetzen. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden, soweit stille Reserven nach § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden.

Gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 idgF sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Gemäß § 37 Abs 7 EStG 1988 idgF steht die Progressionsermäßigung nach Abs 2, Abs 3 oder Abs 5 nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 idgF versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den Streitpunkt Veräußerungs- und Übergangsgewinn erklärt. Die vorzit. Rechtslage ergänzend ergeht folgender rechtlicher Hinweis:

Übergangs- und Veräußerungsgewinne sind im Bereich des § 37 Abs 5 EStG 1988 idgF getrennt zu behandeln. Es ist daher möglich, für den Übergangsgewinn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 5 EStG 1988 idgF und für den Gewinn aus der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe den Freibetrag gemäß § 24 Abs 4 EStG 1988 idgF in Anspruch zu nehmen.

Von der vorzit. Rechtslage ausgehend war iVm der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sachlage festzustellen, dass die Betriebsaufgabe mindestens sieben Jahre nach der Eröffnung des Betriebes und wegen Erwerbsunfähigkeit der Bw. erfolgte. Die Antragstellung in einem Berufungsverfahren war zulässig.

Es ergeht die Entscheidung:

Den Anträgen - den Veräußerungsgewinn iHv EUR 5.775,00 gemäß § 24 Abs 4 EStG 1988 idgF steuerfrei zu belassen und den Übergangsgewinn iHv EUR 2.512,89 gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 idgF mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern – wird stattgegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Juli 2011