

GZ. RV/2070-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 27. Juli 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Erika Newrkla, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, betreffend Einkommensteuer 2000 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird mit 0 S festgesetzt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 181.254 S
Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991	- 772.513 S
Einkommen	0 S

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

P B erwarb mit Kaufvertrag vom 10. April 1991 die Blumenhandlung h 1020 Wien, GR 2, die bis Sommer 1997 betrieben wurde. PB teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 23. Juli 1997 mit, dass das Blumengeschäft an die Adresse 1190 Wien, GRe 38-40 übersiedelt sei. Die steuerliche Vertreterin der Steuerpflichtigen teilte dem Finanzamt in einem die Nachversteuerung von Personenversicherungen betreffenden Verfahren am 5. August 1998 (Fax) mit, dass das Geschäft in 1020 Wien, GR 2 auf Grund des schlechten Geschäftsganges aufgegeben habe werden müssen.

Seit der Sperre des DB, welches sich gegenüber dem Geschäft befunden habe, sei kaum mehr eine nennenswerte Kundenfrequenz feststellbar gewesen. Da kein Nachfolger gefunden hätte werden können, habe PB bei der Aufgabe des Lokales für ihre getätigten Investitionen keinen Schilling erhalten. Die schlechte wirtschaftliche Lage sei auch aus den Bilanzen der letzten Jahre ersichtlich, welche Verluste von 188.577 S (1995) und 348.570 S (1996) ergeben hätten. Auch 1997 werde ein Verlust von etwa 250.000 S erwartet.

Im Sommer 1997 sei die Übersiedlung in die GRe erfolgt, wovon man sich mehr Kundenfrequenz und damit mehr Umsatz erhoffte. Die Einnahmen seien jedoch hinter den Erwartungen zurückgeblieben. Trotz größter Bemühungen sei es nicht gelungen Rückstände bei Mieten, Kreditraten und Lieferantenanzahlungen zu vermeiden. Die steuerlichen Verluste/Gewinne der Jahre 1997 bis 1999 stellten sich lt. Angaben in den Einkommensteuererklärungen, auf Basis derer die maßgeblichen Einkommensteuerbescheide erstellt wurden, wie folgt dar:

Verlust	1997	- 268.815 S
---------	------	-------------

Verlust	1998	- 94.474 S
Gewinn	1999	24.856 S

Der Einkommensteuerbescheid für 2000 wurde mangels Vorlage der Steuererklärung und eines Jahresabschlusses für 2000 im Schätzungswege erlassen. In der im Berufungsweg vorgelegten Einkommensteuererklärung wurde ein Verlust aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von 181.254 S erklärt, der auch aus dem mit der Berufung vorgelegten Jahresabschluss ableitbar ist.

Das Finanzamt ließ diesen Verlust im Wege der Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2003 unberücksichtigt und setzte Einkommen und Einkommensteuer für 2000 mit jeweils 0 S fest. Begründend wurde ausgeführt, dass die Ertragsfähigkeit einer Betätigung nur dann gegeben sei, wenn sich die Eignung einer Tätigkeit positive Einkünfte zu erzielen in absehbarer Zeit abzeichnete und innerhalb eines gewissen Zeitraumes auch ein Totalgewinn eintrete. Da das 1991 eröffnete Blumengeschäft im Mai 2001 ohne Erzielung eines Gesamtgewinnes (Totalverlust 1991 – 2000: - 911.377 S) verkauft worden sei, liege steuerlich ein „Liebhabereibetrieb“ vor. Der erklärte Verlust für 2000 sei daher nicht zum Ansatz gebracht worden.

Die Bw. stellte am 14. April 2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte die Bw. mit Schreiben nachstehenden Inhalts vom 29. April 2004 zu den darin aufgeworfenen Fragen Stellung zu beziehen und die dort genannten erforderlichen Unterlagen bis spätestens 1. Juni 2004 vorzulegen.

„Vorerst wird festgehalten, dass seit 1991 das Geschäftslokal in 1020 Wien, GR 2 bestand, das im Sommer 1997 aufgegeben und durch das neue Geschäftslokal in 1190 Wien, GRe 38-40 ersetzt wurde. Das letztgenannte Geschäftslokal ist nun jene Beurteilungseinheit, die bei der anzustellenden Liebhabereibeurteilung zu beachten ist.“

Es wird daher um Bekanntgabe jenes Teilgewinnes/verlustes des Jahres 1997 ersucht, der im Geschäftslokal "GRe" erwirtschaftet wurde (also Ausklammerung jenes Teilgewinnes/verlustes, der auf das Geschäftslokal "GR" zurückgeht), wobei die Ermittlungsgrundlagen (Erträge, Aufwendungen) bekannt gegeben werden mögen, sodass dieser Teil-

gewinn/verlust ableitbar ist. Gleichermassen mögen auch jene Umsätze des Jahres 1997 bekannt gegeben werden, die in der "GRe" erzielt werden konnten.

Gem. § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

§ 2 der Verordnung bestimmt, dass bei Vorliegen von Verlusten die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen ist.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen
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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Es wird daher um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht, aus der unter Einbindung der Ergebnisse der Jahre 1997 bis 1999 ersichtlich ist, wann die Erzielung eines Gesamtgewinnes – wäre die Tätigkeit nicht 2001 eingestellt worden – möglich gewesen wäre.

Dabei möge auch darauf eingegangen werden, warum im Verhältnis zu anderen vergleichbaren Betrieben, die Gewinne erwirtschaften, Verluste erzielt wurden. Weiters möge auch angegeben werden, welche Maßnahmen beabsichtigt waren die Ertragslage des Unternehmens zu verbessern, wobei bei erfolgter Durchführung solcher Maßnahmen, diese zu beschreiben und betragsmäßig zu konkretisieren wären (unter Anschluss von Unterlagen, die die Durchführung solcher Maßnahmen beweisen können).

Zum Kriterium marktgerechtes Verhalten möge insbesondere darauf eingegangen werden, welche Maßnahmen im Bereich der angebotenen Leistungen und der Preisgestaltung geplant waren oder durchgeführt wurden, um die Marktposition des Unternehmens zu verbessern.

Es wird auch ersucht mitzuteilen, was der Grund für den 1999 erzielten steuerlichen Gewinn (24.856 S) war und weshalb eine in diesem Jahr allenfalls gegebene Verbesserung der Ertragssituation und Umsatzsteigerung auch nicht in den Folgejahren erzielt werden konnte.

Soweit Umstände das Erzielen von Gewinnen oder eines Gesamtgewinnes verhindert haben sollten, die seitens der Unternehmerin nicht beeinflussbar waren, mögen diese bekannt gegeben werden, wobei um eine entsprechende betragsmäßig Konkretisierung und wenn möglich, um Vorlage von Unterlagen, die dies nachweisen oder glaubhaft machen können, ersucht wird“.

Im Zuge der am 27. Juli 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung, zu der weder die Berufungswerberin (Bw.) noch eine von ihr bevollmächtigte Person erschien, führte der Finanzamtsvertreter Mag. Thomas Zach aus, das Finanzamt sei weiterhin der Auffassung, es liege Liebhaberei vor, da ein subjektives Gewinnstreben, beurteilt nach dem Kriterienkatalog der Liebhabereiverordnung, nicht erkennbar sei. Für eine andere Beurteilung sei aber schon deshalb kein Raum, weil die Bw. zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats keinerlei Angaben gemacht hat.

Der Referent verkündete vor Beendigung der Berufungsverhandlung den Beschluss, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. übermittelte dem Unabhängigen Berufungssenat am 26. Juli 2004 eine Stellungnahme zum Sachverhalt, die allerdings erst am 27. Juli 2004 einging und dem Referenten erst nach Beendigung der Berufungsverhandlung zur Kenntnis kam. Darin wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

"PB betrieb ein Blumengeschäft im 2. Bezirk, GR 2. Seit der seinerzeitigen Sperre des DB, welches sich gegenüber dem Geschäft befand, gab es kaum mehr eine Kundenfrequenz in der kleinen Seitengasse.

Im Jahr 1997 konnte PB mit der Gemeinde Wien, der Vermieterin des Geschäftslokales vereinbaren, dass sie anstatt des Lokales in der GR ein anderes Lokal im 19. Bezirk, in der GRe 38-40 erhielt. In dieser Lage an einem kleinen Platz mit einer Trafik nebenan, einem Anker vis-à-vis und mehreren Lokalen in der Umgebung, sowie der Möglichkeit, vor dem Geschäft zu parken, erhoffte sich PB mehr Kundenfrequenz und damit mehr Umsatz.

PB versuchte sich am neuen Standort durch extrem frische Ware und kreative Gestaltungen von der Konkurrenz abzuheben. Durch die Verkaufsausstellungen und Adventmärkte konnte sich PB einen neuen Kundenstock aufbauen und die Umsätze so weit steigern, dass sie im Jahre 1999 bereits einen kleinen Gewinn erzielen konnte. Die Umsatzentwicklung ließ durchaus positive Ertragsaussichten für die Zukunft erwarten. Bei einem Jahresumsatz von ca. ATS 1.000.000 einem Wareneinsatz von ca. 50 % und restlichen Aufwendungen von ca. ATS 350.000 wurde ein Gewinn von rd. ATS 150.000 jährlich prognostiziert.

Die Konkurrenz durch Eröffnung neuer Gartenmärkte (wie B) und der Gartenabteilungen in den Baumärkten wurde jedoch in der Folge immer erdrückender.

Zusätzlich zu diesen geschäftlichen Problemen kamen private Probleme hinzu. PB bekam gesundheitliche Probleme, sie litt unter extrem hohen Blutdruck sowie an Depressionen und war ständig in ärztlicher Behandlung. Durch die Krankheit von PB bedingt war das Geschäft längere Zeit nur durch einen Lehrling betreut bzw. musste zusätzliches Vertretungspersonal aufgenommen werden. Stammkunden, welche die persönliche Betreuung durch PB immer geschätzt haben, blieben langsam aus.

PB hat den Beruf der Floristin erlernt und hat die Meisterprüfung für dieses Gewerbe, für sie war das Blumengeschäft die einzige Einkunftsquelle zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes. Sie musste daher danach streben, einen Gewinn zu erzielen. Das Geschäft war objektiv durchaus geeignet, einen Gesamterfolg zu erwirtschaften. Die unerwarteten Umstände der Krankheit von PB brachten jedoch unvorhergesehene Verluste (durch Umsatzausfälle und zusätzliche Personalkosten).

Da die Bank aufgrund der Umstände den Kreditrahmen nicht mehr verlängert hat, sah sich PB Anfang 2001 gezwungen, das Geschäft endgültig zu schließen. Eine Insolvenz wollte sie unbedingt vermeiden, die Bankverbindlichkeiten zahlt sie seither so gut sie kann in Raten ab. Da nach den objektiven Verhältnissen unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten durchaus ein Gesamtüberschuss zu erwarten war, stellt die geschäftliche Tätigkeit von PB ... eine Einkunftsquelle dar und beantragen wir die Anerkennung der Verluste hieraus....".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. 1993/33 liegen Einkünfte bei einer Betätigung 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.

§ 2 Abs. 1 LVO bestimmt, dass dann, wenn bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der

Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen ist:

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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Vorweg ist vorerst festzustellen, dass die Standorte in 1020 Wien, GR und 1190 Wien, GRe, von denen aus die Bw. das Floristengewerbe ausübt, als gesonderte Beurteilungseinheiten angesehen werden, weil sie nie nebeneinander bestanden und damit stets über eine eigene Organisation und Selbstständigkeit verfügten. Diese gesonderte Betrachtung ist aber schon deshalb geboten, weil für Blumengeschäfte die Lage und die Einbindung in das räumliche Umfeld von dominanter Bedeutung ist, weshalb derartige Standorte, wie die in der GR und der GRe gelegenen, nicht als eine Beurteilungseinheit im Sinne der LVO angesehen werden können, noch dazu, wenn sie zeitlich hintereinander und nie zur gleichen Zeit bestanden haben.

Was nun das Blumengeschäft in 1020 Wien, GR betrifft, so warf dieses, von einem Verlust im Anfangsjahr abgesehen, bis einschließlich 1994 Einnahmenüberschüsse ab. Verluste wurden erst in den Jahren 1995 und 1996 erlitten, da in diesen Jahren, bedingt durch die Sperre des DB die Kundenfrequenz laufend abnahm (Umsätze 1994, 1995, 1996: ca. 1,4 Mio S, 1,183 Mio S, 969.000 S und 604.000 S) und demgemäß Verluste in steigendem Ausmaß hingenommen werden mussten (1995, 1996: - 85.510 S, - 348.570 S).

Diese einschneidende Verschlechterung der wirtschaftlichen Möglichkeiten zur Führung eines Blumengeschäftes veranlassten die Bw. schließlich, da Versuche einen Nachfolger für das Geschäft zu finden scheiterten, in Verhandlungen mit der Gemeinde Wien zu treten, was 1997 zur Anmietung eines Lokals in 1190 Wien, GRe führte.

Der Umstand der Sperre des DB, eines für den Standort 1020 Wien, GR dominanten Unternehmens war für die Entstehung der ggstl. Verluste entscheidend und stellt eine äußere

Ursache und Unwägbarkeit dar, die für sich betrachtet der Einkunftsquelleneigenschaft dieser Tätigkeit nicht entgegensteht.

Berücksichtigt man weiters, dass die Bw. über keine andere Einkunftsquelle als die am Standort 1020 Wien, GR befindliche verfügte und auch entsprechende Verbindlichkeiten eingegangen war, so kann selbst ein bloßes Dulden von Verlusten, das für eine Liebhaberei betätigung spräche, ausgeschlossen werden. Dies vor allem deshalb, weil ohne Erzielen entsprechender Gewinne, die Bestreitung der Lebenshaltungskosten und die Rückzahlung der eingegangenen Verbindlichkeiten gefährdet sein musste.

Wenn nun aber die Bw. auf diese durch äußere Umstände zurückzuführenden Verluste 1997 mit der Schließung des Standortes in 1020 Wien, GR reagierte, so hat sie sich jedenfalls marktgerecht verhalten, weshalb der bis zum ersten Halbjahr 1997 am vorgenannten Standort entfalteten Tätigkeit die Einkunftsquelleneigenschaft nicht abgesprochen werden kann (vgl. auch: Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Seite 101). Dem entsprechen auch die maßgeblichen (endgültigen) Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 1995, 1996 und 1997, worin die maßgeblichen Verluste (85.510 S und 348.570 S) bzw. der dem vorgenannten Standort noch zuzurechnende Teilverlust des Jahres 1997 erklärungsgemäß Berücksichtigung gefunden haben.

Was schließlich die ab Sommer 1997 bestehende Betriebsstätte in 1190 Wien, GRe betrifft, so ist jedenfalls von einer neuen Einkunftsquelle und einem neuen Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs. 2 LVO auszugehen, wobei jedenfalls bereits 1999 ein Gewinn von 24.856 S erzielt werden konnte.

Den wirtschaftlichen Rückschlag des Jahres 2000, der erklärte Verlust betrug – 181.254 S, erklärte die Bw. (Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 26. Juli 2004) mit der Eröffnung neuer Gartenmärkte (wie B), der Konkurrenz von Gartenabteilungen in den Baumärkten sowie mit gesundheitlichen und privaten Problemen, die längere Abwesenheiten und Betreuung des Geschäftes durch Lehrlinge zur Folge gehabt hätten.

Diese zum Teil als Unabwägbarkeiten zu beurteilenden Gründe für das Entstehen von Verlusten (gesundheitliche und private Probleme) sprechen vorerst nicht gegen eine Einkunftsquelleneigenschaft des betrieblichen Standortes in 1190 Wien, GRe. Was den Konkurrenzdruck neuer Gartenmärkte und Gartenabteilungen von Baumärkten betrifft, so ist allerdings darauf hinzuweisen, dass diese Erscheinung für viele Branchen und auch für den Blumenhandel maßgeblich ist und demgemäß keinen Umstand darstellt, den durch unternehmerische Maßnahmen entgegenzuwirken, dem Unternehmer nicht möglich wäre. Ist der Unternehmer

aber im konkreten Fall – dies auch mitbedingt durch Probleme im persönlichen Bereich – nicht mehr in der Lage seine Gewinnerwartungen zu realisieren (prognostizierter Gewinn lt. Eingabe vom 26. Juli 2004: 150.000 S) und entschließt er sich zur Beendigung einer Tätigkeit, so ist dieses Verhalten marktgerecht und kein Indiz für Liebhaberei.

Die im konkreten Fall Anfang 2001 erfolgte Aufgabe des Betriebes am Standort in 1190 Wien, GRe vermag daher die Ansicht des Finanzamtes, die im Jahre 2000 erlittenen Verluste der Bw. seien mangels Einkunftsquelleneigenschaft des besagten Betriebes nicht zu berücksichtigen, nicht zu erhärten. Andere für das Vorliegen von Liebhaberei sprechende Umstände sind im Verfahren jedoch nicht hervorgekommen.

Die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2000 war daher wie folgt zu ermitteln:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 181.254 S
Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991	- 772.513 S
Einkommen	0 S
Einkommensteuer	0 S

Wien, 27. Juli 2004