



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Harald Grassel und Dr. Raimund Brandl im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufungen des Bw, vertreten durch agitas Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, 1030 Wien, Apostelgasse 23, vom 17. März 2005 vom 20. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch Dr. Ursula Lujansky, vom 17. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2002 und vom 10. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 19. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstr. 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw ist Beamter und seit 1. Jänner 2002 im Ruhestand. Im Jahr 1983 hat er von seiner Mutter den Betrieb eines Einzelhandels mit Korb-, Holz- und Spielwaren gegen Rentenzahlung erworben (siehe Schreiben des Bw vom 8. Jänner 1983).

Strittig ist, ob der Handelsbetrieb des Bw in den Jahren 1999 bis 2003 ertragsteuerlich als Liebhaberei (so das Finanzamt) zu beurteilen ist.

In den Jahren ab 1988 stellte sich die wirtschaftliche und steuerliche Situation des Bw wie folgt dar (alle Angaben ohne Groschen- oder Centbeträge):

Jahr	Bruttobezüge	Umsatz*)	Einkünfte	Währung
------	--------------	----------	-----------	---------

1988	712.821	396.286	3.937	Schilling
1989	736.815	318.690	23.360	Schilling
1990	823.421	315.515	-137.798	Schilling
1991	856.837	452.391	-139.388	Schilling
1992	982.376	515.529	-85.098	Schilling
1993	1,032.657	563.987	-178.390	Schilling
1994	1,121.965	518.714	-125.623	Schilling
1995	1,158.094	414.288	-95.296	Schilling
1996	1,126.940	466.290	-97.213	Schilling
1997	1,123.391	482.328	-138.175	Schilling
1998	1,203.693	394.203	-196.215	Schilling
1999	1,574.563	402.487	-181.519	Schilling
2000	1,253.629	424.911	-76.062	Schilling
2001	1,315.813	406.457	-147.316	Schilling
2002	80.071	28.060	-18.784	Euro
2003	80.611	30.221	-10.758	Euro
2004	80.600	30.771	-10.291	Euro

\*) Umsätze ohne Eigenverbrauch.

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer bis 2002 erklärungsgemäß fest. Ab 1999 erfolgte die Festsetzung der Einkommensteuer vorläufig.

Bereits im Jahr 1996 forderte das Finanzamt den Bw im Zusammenhang mit seiner Einkommensteuererklärung 1994 dazu auf, sich zur Wirtschaftlichkeit seiner Betätigung zu äußern. Der Bw teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 18. April 1996 folgendes mit:

*Im Jahre 1981 habe ich das Geschäft von meiner Mutter, [Name\_der\_Mutter], die den Betrieb yyyy gegründet hat, übernommen.*

*Meine Mutter war im Geschäft weiter - unentgeltlich - tätig. Es konnte ein, wenn auch bescheidener, Gewinn erzielt werden.*

1989 starb meine Mutter. Da sowohl ich selbst als auch meine Ehegattin als Bundesbeamte voll berufstätig sind, also nicht im Verkauf tätig sein können, war eine Weiterführung nur möglich, wenn der Verkauf so gut wie ausschließlich durch Angestellte erfolgt.

Im Zuge der unbedingt notwendigen radikalen Einsparung von Personalkosten war an Öffnungszeiten nur an 3 Tagen in der Woche zu denken. Das Geschäft ist seither nur von Donnerstag bis Samstag geöffnet.

Da die Kunden in relativ hohem Ausmaß in der „Umgebung“ (im weiteren Sinn) wohnhaft oder beschäftigt sind, trat bereits nach einigen Monaten ein Gewöhnungseffekt ein. Die Öffnungszeiten werden überdies selbstverständlich durch ein Telephonband mitgeteilt.

Da es sich nicht um Güter des "täglichen Bedarfs" handelt, erscheinen die durch die kürzere Öffnungszeit erzielten Einbußen geringer als die ansonsten notwendigen Angestelltenkosten (mindestens eine zusätzliche Angestellte mit voller Arbeitszeit).

Das Warensortiment des Geschäfts basiert auf vier Warengruppen:

1. Korbwaren und Holzwaren
2. Spielwaren (bis zum 10. Lebensjahr)
3. Bürsten und Besen
4. Seilerwaren.

Schwerpunkte sind 1. und 2.

In den letzten Jahren kam es zu einem Rückgang der Korbwaren auf weniger Artikelgattungen. Ähnliches betraf auch teilweise die Spielwaren. Dementsprechend fanden und finden Schließungen der Geschäfte dieser Branchen laufend statt. (Daß auch neue Großunternehmer Mitverursacher sind, versteht sich von selbst.).

Ich möchte nur beispielsweise daraufhinweisen, daß ein großes Korbwarengeschäft in wesentlich besserer Lage, nämlich C auf der D-Straße, derzeit als unrentabel geschlossen wird, obwohl ein Großhändler und Importeur aus E, FG, zugleich einer meiner Lieferanten, hinter diesem Geschäft steht. Eine der wenigen verbliebenen bekannten großen Spielwarenfachgeschäfte mit Einzelstandort in Wien, H in der I-Strasse, teilte sein Geschäft nunmehr in Spielwaren und Hausratartikel auf.

Die angebotene Leistung ist daher - dem Standort Bw-Strasse angemessen - voll ausreichend. ad 3.):

Die Aufschläge auf die Nettoeinkaufspreise betragen im allgemeinen 85 bis 90% (bei Seilerwaren etwas mehr). Höhere Aufschläge würden den Betrieb in den Ruf der "Hochpreisigkeit" bringen, was am gegebenen Standort - eine mehr um ihre Existenz als Geschäftsstraße ringende, in zahlreichen Geschäften bereits leerstehende zunehmend bloße Wohn- und Durchzugsstraße - nicht möglich ist. Noch niedrigere Aufschläge wären nicht zu verantworten.

ad 4.):

Da einige kleinere Betriebe, vor allem in angrenzenden Bezirken, mit Seiler-, Bürsten- und Besenwaren geschlossen haben, finden die zu 3. und 4. oben angeführten Warengruppen fühlbar größeres Interesse, sodaß sie verstärkt eingesetzt werden sollen. Im amtlichen Telephonbuch habe ich dementsprechend für jede der vier Warengruppen eine Einschaltung.

Bei allen Verbesserungsmaßnahmen bedeutet ein nicht geringes Problem der Umstand, daß die "kleineren" Lieferanten, die ein gutes, stark versifiziertes Warenlager garantieren und die auch niedrige „Verpackungseinheiten“ liefern (das Geschäft mußte stets auf kleine Mengen aber ein möglichst vielfältiges Angebot aufgebaut sein), zunehmend sperren.

Abschließend möchte ich bemerken, daß ich schon allein deshalb unbedingt die Gewinnzone anstrebe, da der Umstand, (mit meinen Rationalisierungs- und Änderungsmaßnahmen im

*70. Bestandjahr des Betriebes erfolglos zu sein, für mich ein persönliches Scheitern, oder, anders ausgedrückt, eine Blamage darstellen würde.*

Mit Schreiben vom 31. Dezember 2002 teilte der Bw dem Finanzamt im Zuge der Einreichung der Steuererklärungen 2001 mit:

*Ergänzend möchte ich mitteilen, dass ich trotz des Umstandes, dass ich neben meiner Pension als Bundesbeamter auch eine Pension seitens der PVA der gewerbl. Wirtschaft erhalte, meinen Geschäftsbetrieb nach wie vor mit dem Ziel weiterführe, ihn durch diverse Maßnahmen in die Gewinnzone zu bringen. Dementsprechend werden von mir auch weiterhin Pensionsbeiträge an die PVA d. gewerbl. Wirtschaft entrichtet.*

Nach Einreichung der Erklärungen für 2003 führte das Finanzamt beim Bw eine Außenprüfung durch, deren Ergebnis die Beurteilung des Handelsbetriebs als einkommensteuerliche Liebhaberei war.

In der Folge nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2002 wieder auf und setzte im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkommensteuer des Bw unter Außerachtlassung der Verluste aus dem Handelsbetrieb fest. Weiters setzte das Finanzamt mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 10. Februar 2005 die Einkommensteuer für 2002 ebenfalls unter Außerachtlassung dieser Verluste fest.

Der Bw erhob mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 17. März 2005 sowohl gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen die Sachbescheide Berufung und führt zur Begründung aus:

*Ich habe die Führung des nicht protokollierten Einzelhandelsunternehmens mit Spielwaren, Korbwaren, Holzwaren. Bürsten, Seilerwaren und Geschenkartikeln nach dem Tod meiner Mutter Ende des Jahres 1989 übernommen.*

*Meine Mutter hat das Unternehmen im Jahre yyyy gegründet und bis wenige Wochen vor ihrem Tod praktisch allein mit nur kurzfristigen Hilfskräften geführt. Ich selbst konnte : infolge meiner Verpflichtungen als Bundesbeamter nur in geringem Ausmaß für das Geschäft tätig sein. Ich musste daher nach dem Tod meiner Mutter die Geschäftsöffnungszeit des Betriebes auf zweieinhalb Tage in der Woche (bei gleichzeitiger Aufnahme einer Teilzeitangestellten) reduzieren, um die laufenden Kosten möglichst gering zu halten.*

*Bis zur Beendigung meiner beruflichen Tätigkeit zunächst als Bundesbeamter bis Ende 2001 und danach als Konsulent im Werkvertrag bis 30. Juni 2003 habe ich schon folgende Maßnahmen zur Verbesserung des Geschäftserfolges ergriffen:*

*Reduktion der Korbwaren hinsichtlich großvolumiger Artikel zugunsten einer Vielzahl kleinerer Artikel; Schwerpunktsetzung bei Spielwaren in Richtung Holzspielwaren und Plüschtiere; Aufbau der Seilerwaren; Ausbau der Warengruppe Geschenkartikel.*

*Bei allen Maßnahmen hatte ich aber im Auge, die Besonderheiten des Geschäfts mit seiner historischen Einrichtung aus dem Jahre yyyy, der Artikelvielfalt und -kontinuität sowie der Erwartungshaltung der zahlreichen Stammkunden nicht abrupt zu verändern.*

*Nach der Beendigung meiner Berufstätigkeit konnte ich - wie ich gegenüber dem Finanzamt bereits angekündigt hatte - die nachstehenden weiteren Maßnahmen ergreifen:*

*a) Erweiterung der Öffnungszeiten auf volle 3 Tage durchgehend ohne Mittagspause, wodurch sich die Geschäftsöffnungszeit von bisher 16 1/2 auf 25 Stunden verlängert hat. Außerdem*

*habe ich im Dezember das Geschäft während aller Werktage von 9:00 bis 18:30 Uhr durchgehend geöffnet gehalten. Da auch benachbarte Geschäfte verkürzte Öffnungszeiten haben, ist dieser Umstand in der Umgebung nicht ungewöhnlich.*

*b) Einführung bzw Verstärkung von Aktionswochen, in denen Artikel preisreduziert angeboten werden.*

*c) Vermehrte Werbung in den gelben Seiten des Herold-Telefonbuches. Ab 2004 mit dem neuen Hinweis auf die Erreichbarkeit des Geschäftes mit öffentlichen Verkehrsmitteln, wovon im Hinblick auf die fehlenden Parkplätze in unmittelbarer Geschäftsnähe starke Impulse zu erwarten sind.*

*d) Erstmaliger Einsatz des Internet für die Spielwarenwerbung.*

*e) Werbung für Holzspielzeug in Schulen.*

*f) Werbeeinschaltung in der Spezialbroschüre für Senioren "ab 50 - ein Leitfaden für Konsumenten ab 50 im Bezirk Penzing-Fünfhaus".*

*g) Einführung eines neuen Firmenlogos und des Werbetextes "Ein Geschäft wie anno dazumal..."*

*Leider musste das Geschäft durch die Eröffnung der Lugner-City und des Einrichtungshauses Lutz in der Hütteldorferstraße Umsatzeinbußen hinnehmen. Ich bin aber der Meinung, dass die von mir ergriffenen Maßnahmen verbunden mit weiteren Anstrengungen mittelfristig zu einer Trendwende und zu positiven Betriebsergebnissen führen werden.*

*Bedenkt man, dass ich mich erst nach der Mitte des Jahres 2003 vermehrt selbst um das Geschäft kümmern konnte, um die vielen vorstehend erwähnten Maßnahmen nachhaltig zu setzen, so sind bereits jetzt erste Erfolge sichtbar. Dass diese Maßnahmen, um in einem deutlich sichtbaren Ausmaß voll wirksam werden zu können, eines längeren Zeitraumes bedürfen, ist eine Tatsache die nicht zuletzt in der Besonderheit meines Falles gelegen ist.*

*Die Annahme von Liebhaberei bei einem Gewerbebetrieb erfordert entweder das Vorliegen subjektiver Merkmale (zB Reitstall bei einem Arzt) oder die objektive Unmöglichkeit, mit dem Unternehmen in absehbarer Zeit die Gewinnzone zu erreichen. Beides ist bei meinem Geschäft nicht der Fall, weil es im besonderen Fall auf Grund der Einmaligkeit der Lage in Verbindung mit seiner Tradition und Kundenstruktur eben länger dauern muss, bis sich der Erfolg meiner Bemühungen einstellen wird.*

*Dass ich letztlich vom Erfolg überzeugt bin, zeigt meine Ausdauer und Zielstrebigkeit im Bemühen, den Geschäftsgang durch Immer wieder neue Anstrengungen zu verbessern.*

Über Vorhalt des Finanzamtes führte der Bw im Schreiben vom 9. November 2005 ergänzend aus:

#### **ZUR FRAGE DER ÄNDERUNG DER ÖFFNUNGSZEITEN**

*Das Geschäft übernahm ich vom meiner Mutter [Name\_der\_Mutter], geb. [Mädchenname]. im Jahre 1981. Im Hinblick auf meine Berufstätigkeit, führte meine Mutter jedoch das Geschäft fast bis zu ihrem Tod anfangs Oktober 1989.*

*Auf Grund dieser Situation war das Geschäft bis einschließlich Juli 1989 von Montag bis Samstag geöffnet und erbrachte, Gewinne.*

*Es folgte eine Sperre bis Ende Oktober 1989. Ab November 1989 war das Geschäft wieder regelmäßig, jedoch nur an Samstagen sowie (etwa unmittelbar vor Weihnachten) auch fallweise weitere Tage geöffnet.*

*Ab September 1990 stellte ich im Hinblick darauf, dass seitens der Kunden. ein Interesse am grundsätzlichen Weiterbestand des Geschäftes (trotz der geringen Öffnungszeit) bestand, eine teilzeitbeschäftigte Verkäuferin. für Donnerstag und Freitag ein.*

*Die Öffnungszeiten waren ab diesem Zeitpunkt*

*Donnerstag 14 -18 Uhr*

*Freitag von 9 -12 Uhr 30 und von 14 bis 18 Uhr*

*Samstag von 9 -13 Uhr*

*Eine größere Erweiterung war im Hinblick auf meine Berufstätigkeit. (sowie die Berufstätigkeit meiner Frau) und eine mögliche Rationalisierung und Kostenersparnis nicht möglich.*

*Ab Jänner 2000 erfolgte eine geringe Erweiterung der Öffnungszeiten am Donnerstag und Freitag bis 18 Uhr 30, sowie am Samstag bis 14 Uhr.*

*Daraus ergibt sich, dass das Geschäft in den Jahren 2000 und 2001 in der Regel*

*Donnerstag von 14 bis 18 Uhr 30*

*Freitag von 9 bis 12 Uhr 30 und von 14 bis 18 Uhr 30*

*Sams tag von 9 bis 14 Uhr*

*geöffnet war.*

*Die Verkäuferin kam weiterhin nur Donnerstag und Freitag zu den bisherigen Stunden. Etliche zusätzliche Öffnungstage ergaben sich lediglich im Rahmen des Weihnachtsgeschäftes, wobei stundenweise weitere Hilfskräfte zugezogen wurden. Da meine Ehefrau im Laufe des Jahres 2001 in den Ruhestand trat (ich selbst trat mit 31.12.2001 in den Ruhestand, wenngleich ich anschließend noch Werkverträge bis 30.6.2003 hatte), konnte das Geschäft ab Jänner 2002 wie folgt geöffnet werden:*

*Donnerstag von 9 -18 Uhr 30 durchgehend*

*Freitag von 9 -18 Uhr 30 durchgehend*

*Samstag von 9 -15 Uhr*

*Eine Erweiterung der Tätigkeit der Verkäuferin über die bisherige Arbeitszeit von 12 1/2 Stunden wöchentlich hinaus war schon allein aus Kostengründen nicht möglich.*

*Diese Öffnungszeiten werden auch heute noch beibehalten, sie sind infolge ihrer Regelmäßigkeit bereits im Bewusstsein der Kunden merkbar gut verankert.*

*Daraus ergibt sich sohin, dass die normalen Öffnungszeiten*

*bis 31. Dezember 1999 15 1/2 Stunden betrugen*

*2000 und 2001 17 1/2 Stunden betrugen*

*und seit 2002 25 Stunden betragen.*

*Aufzeichnungen über die Länge der Öffnungszeiten gibt es nicht, sondern nur - für die Lohnverrechnung - über die Anwesenheitszeiten der Verkäuferin, welche jedoch (s. oben) faktisch gleich blieben.*

*ZUR FRAGE DER WERBUNG:*

*In der nachstehenden Aufzählung werden auch Werbemaßnahmen aufgenommen, die über das Jahr 2003 hinausgehen; jedoch für die Beurteilung der Bestrebungen zur Gewinnerzielung nicht außer Acht gelassen werden können.*

*A.) Telefonbuchwerbung*

*Das Rückgrat der Werbung bilden in meinem Geschäft seit jeher die Einschaltungen in den Herold - Telefonbüchern (früher: „Amtliches Telefonbuch“). Relevant erscheinen nachfolgende Fakten der Einschaltungen:*

*1.) Im Telefonbuch 1999/2000*

*im Betrag von ATS 6758,-- (bez. am 18.12.1998)*

*in den Gelben Seiten unter*

*a.) Korb- und Flechtwaren*

*b.) Spielwaren*

- c.) Bürsten und Pinsel  
 d.) Seile und Seilerwaren (Kopien s. Beilage ./A)

2.) Im Telefonbuch 2000/2001  
 im Betrag von ATS 6.996,-- (bez. am 2.6.2000)  
 ansonsten wie oben zu 1.)  
 (Kopien s. Beilage ./B)

3.) Im Telefonbuch 2001/2002  
 im Betrag von € 580,61 (bez. :am 11.4.2002)  
 ansonsten wie oben zu 1. ), jedoch mit zusätzlichen Eintragungen in Bezirksbüchern  
 (Kopien s. Beilage ./C)

4.) Im Telefonbuch 2002/2003  
 im Betrag von € 661,25 (bez. am 12.3.2003)  
 ansonsten wie oben zu 1.)  
 (Kopien s. Beilage ./D)

5.) Im Telefonbuch 2003/2004  
 im Betrag von € 879,48 (bez. am 28.4.2004)  
 ansonsten wie oben zu 1.), jedoch mit zusätzlichen Eintragungen im Bezirksbuch 15  
 (Kopien s. Beilage ./E)

6. ) Im Telefonbuch 2004/2005)  
 im Betrag von € 1.018,08 (bez. am 1.3.2005)  
 (Kopien s. Beilage ./F)

Gesteigert wurde im Laufe der Jahre die Zeilenanzahl (vor allem unter Korb- und Flechtwaren), die Fett- bis Superfetteintragungen, die auch zum Teil farbig gestaltet wurden.

Mit der Einschaltung in den Gelben Seiten war auch die Veröffentlichung in der Internetausgabe der Gelben Seiten verbunden.

#### *B.) Sonstige Werbung*

1.) Sporthilfe 2002 mit Durchsagen beim Sportfest W1.  
 Kosten: € 50,51 (bez. 30.7.2002)  
 (Kopien s. Beilage ./G)

2.) Anzeige auf der Schautafel des W2, mit Schwerpunkt Holzspielwaren.  
 Kosten: € 916,-- (bez. 21.4. u. 12.10.2004)  
 (Kopien s. Beilage ./H) 0 3.)

Schulsporthilfe 2004 für gehbehinderte Kinder, Anzeige in der Schule W3  
 Kosten: € 117,60 (bez. 20.9.2004)  
 (Kopien s. Beilage ./I)

4.) Einschaltung im Leitfaden für Konsumenten  
 Herausgeber: W4  
 Kosten: € 321,30 (bez. 16.2.2005)  
 (Kopien. s. Beilage ./J)

#### *ZUR FRAGE NACH WEITEREN MASSNAHMEN*

1.) Einführung eines Firmen - Logos sowie des Werbeslogans "W5 ..."

Als Beispiel wird auf die Kopien. ./J zu oben. B.)4.) verwiesen.

2.) Das Geschäft erhielt im heurigen Jahr einen neuen Anstrich sowohl im Äußeren. wie auch innen im Eingangsbereich sowie des weiteren ein neues Schild oberhalb des Eingangs.

3.) Meine Verkäuferin habe ich bereits zum 31. Dezember 2005 gekündigt. Sie wird ihrem eigenen Vorschlag gemäß ab Jänner 2006 in zeitlich flexibler Weise (jedoch lediglich unter der Geringfügigkeitsgrenze) beschäftigt sein.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für 1999 bis 2002 mit Bescheid vom 8. Februar 2006 statt, weil es die Wiederaufnahme mit rechtlichen Beurteilung als Liebhaberei begründet hatte.

Mit Bescheiden vom 17. Februar 2006 setzte das Finanzamt die (auf Grund der wieder im Rechtsbestand befindlichen „ursprünglichen“ Bescheide bisher vorläufig festgesetzte) Einkommensteuer für 1999 bis 2002 unter Außerachtlassung der Verluste aus dem Handelsbetrieb des Bw endgültig fest. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom selben Tag als unbegründet ab. In einer gesonderten Begründung führt das Finanzamt dazu aus:

*In der gegen diese Entscheidung gerichteten Berufung wird ausgeführt, dass vorerst aufgrund der "hauptberuflichen" Tätigkeit die Öffnungszeiten des Geschäftes eingeschränkt werden mussten und erst nach Beendigung des "Hauptberufes" (2001 als Beamter, 2003 als Konsulent) Maßnahmen zur (" Verbesserung des Geschäftserfolges gesetzt wurden. Als solche wurden vor allem aufgelistet: Erweiterung der Öffnungszeiten von 15 1/2 auf 25 Stunden; Einschaltungen im Herold Telefonbuch mit mehr Zeilen als in den Vorjahren; gelegentliche Werbeeinschaltungen bei Veranstaltungen und Werbung in Schulen; Aktionswochen /Abverkäufe; neuer Anstrich; Änderung des Sortiments. Wobei aber darauf Bedacht genommen wurde, die Struktur des Geschäftes nicht einschneidend zu verändern (Ausführungen Seite 3 der Berufung). Durch die Eröffnung der Einkaufszentrum-A und des Einrichtungshauses B mussten Umsatzeinbußen hingenommen werden.*

*Eine Betätigung ist dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn sie nicht geeignet ist einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Das subjektive Element der Gewinnerzielungsabsicht ist anhand von objektiven Kriterien zu überprüfen, ob ein Ertragstreben vorliegt.*

*Die vom Berufungswerber ausgeübte Tätigkeit ist nach der Liebhabereiverordnung als Betätigung mit Einkunftsquellencharakter einzustufen ist. Aufgrund der jahrelangen Verlustsituation ist nun zu beurteilen, ob mit der Fortführung dieser verlustbringenden Tätigkeit Liebhaberei vorliegt, bzw. ob die angeführten, ergriffenen Maßnahmen geeignet sind, die Verlustsituation nachhaltig zu ändern, sodass insgesamt die Erzielung eines Gesamtüberschusses möglich ist.*

*Zu den gesetzten Maßnahmen ist auszuführen:*

*ad.) Öffnungszeiten: Das Geschäftslokal ist seit Jahren an nur drei Tagen (Donnerstag bis Samstag) die Woche geöffnet. Im Handel ist bereits seit längerer Zeit der Trend zu längeren und flexibleren Öffnungszeiten gegeben. Eine schrittweise Anhebung der (sehr eingeschränkten) Öffnungszeiten kann daher nicht als Anpassung an die geänderte Marktsituation gesehen werden.*

*ad.) Einschaltungen im Telefonbuch (gelbe Seiten): Diese sind mehr als Bestandteil der allgemein üblichen Geschäftsgebarung und nicht als gezielte Werbemaßnahme zu sehen. ad.) Aktionswochen: Diese wurden zwar in der Berufung angeführt, aber nach der Aufforderung des Finanzamtes alle Maßnahmen darzulegen und zu dokumentieren wurden hierzu keine Stellungnahme abgegeben.*

*ad.) Neuer Anstrich: Dieser zählt wohl am eher zu den Erhaltungsarbeiten, als dass als Werbeaufwand vorliegt.*

*ad.) Sortiment: Die in der Berufung genannten Änderungen in diesem Bereich entsprechen dem gewandelten Konsumverhalten (z.B. Trendwende zu Holzspielwaren anstelle von Kunststoffmaterialien; Verringerung des Angebotes großer Korbwaren). Jedoch ist eine (eher*



*geringfügige) Änderung der Produktpalette im Laufe von 14 Jahren nicht als Maßnahme zur Strukturveränderung des Unternehmens anzusehen.*

*ad.) Übrige Werbemaßnahmen: Diese sind in nur sehr geringen, verteilt über mehrere Jahre, Umfang getätigt worden, sodass sie nicht geeignet sind, den Bekanntheitsgrad nachhaltig zu steigern und eine wesentlich veränderte Ertragslage herbeizuführen.*

*Insgesamt gesehen kann man bei den gesetzten Aktivitäten nicht davon ausgehen, dass sie eine wesentliche Verbesserung des Geschäftserfolges bewirken können. Überdies wurde sie erst sehr spät begonnen und jahrelang ein negatives Erfolgsergebnis in Kauf genommen.*

*Auch der Hinweis auf die verstärkte Konkurrenz durch die Einkaufszentrum-A und das Einrichtungshaus B geht weitgehend ins Leere, da sie zwar im selben Bezirk aber nicht in unmittelbarer Nähe des Geschäftslokales gelegen sind und eine andere Käuferschicht ansprechen. Die Einkaufszentrum-A wurde im Jahr xxxx eröffnet. Auch das Einrichtungshaus B besteht bereits seit vielen Jahren (hier konnte ein genaues Eröffnungsdatum nicht eruiert werden). Hätten diese beiden Niederlassungen einen derartig einschneidenden Einfluss auf den Geschäftsgang gehabt, wären Verbesserungs- und Veränderungsmaßnahmen bereits viel früher von Nöten gewesen.*

*In den Jahren 1990 bis 2004 (2004 lt. Erklärung) wurden durchschnittlich Umsätze von mehr als ATS 400.000,-- erzielt. Demgegenüber stehen Verluste von jährlich weit über ATS 100.000,- (Ausnahme 1992, 1995, 1996 und 2000 unter ATS 100.000,--). Insgesamt wurde in den Jahren bis 2004 ATS 2,146.235,-- an Verlusten erwirtschaftet. Auch unter Berücksichtigung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes würde sich kein positives Gesamtergebnis erzielen lassen.*

*Das Gesamtbild ergibt, dass die Fortführung des verlustbringenden Betriebes ohne einschneidende Strukturänderungen mehr aus privaten als aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt, weshalb die Betätigung nicht als Einkunftsquelle sondern als Liebhaberei im steuerlichen Sinne zu beurteilen war.*

Der Bw erhebt mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 20. März 2006 Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 und beantragt betreffend Einkommensteuer 2003 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung wird ausgeführt:

*Gegen die nunmehr mit demselben Inhalt wie zuvor erlassenen Bescheide richten sich nun meine neuen Rechtsmittel, die ich mit derselben Begründung vorbringe wie in meiner seinerzeitigen Eingabe vom 17.03. 2005. Inzwischen hat der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Urteil vom 14.12.2005, 2002/13/0131 entschieden, dass im vergleichbaren Fall eines Facharztes keine typische Tätigkeit mit einer Liebhabereivermutung angenommen werden kann und dass daher Liebhaberei wenn überhaupt nur für die Zukunft verfügt werden darf.*

*Auch bei meinem Geschäft handelt es sich um einen typischen Gewerbebetrieb, der von vornherein keine Vermutung auf Liebhabereibeschäftigung aufkommen lässt.*

*Ergänzend bringe ich vor:*

*Die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung gemachte Ausführung, wonach „ab dem Zeitpunkt der Übernahme des Betriebes von der Mutter nur Verluste erwirtschaftet wurden“, ist unrichtig. Den Betrieb der Mutter habe ich nämlich bereits im Jahr 1981 übernommen. Bis einschließlich 1988 wurden von mir ausschließlich Gewinne erzielt und versteuert. Erst nach dem Tod meiner Mutter im Jahr 1989 sind Verluste eingetreten, weil ich und meine Frau anderweitig berufstätig waren und das Geschäft aus Kostengründen nicht mit Fremdpersonal von Montag bis Samstag durchgehend während sonst üblicher Geschäftszeiten geöffnet halten konnten.*

*Das Finanzamt beanstandet weiters zu Unrecht, dass die Öffnungszeiten meines Geschäftes nicht "marktgerecht" sind. Es ist nämlich irrig anzunehmen, dass längere Öffnungszeiten automatisch bessere Ergebnisse zur Folge haben. Lange Öffnungszeiten haben nur Vorteile für die großen Handelsketten, wogegen der gewerbliche Klein und Mittelstand ebenso wie die Wirtschaftskammer Österreich lange Öffnungszeiten ablehnen, weil sie eben nur zur Verschlechterung des Ergebnisses führen können. Die von den Großunternehmen massenweise beschäftigt' Billigstarbeitskräfte (oft geringfügig beschäftigt) stehen den Kleinbetrieben nicht zur Verfügung. Auch die speziellen Gegebenheiten eines Betriebes dürfen nicht vernachlässigt werden, wie sich zB bei meinem Geschäft infolge weitaus überwiegender Stammkundschaft, durch längeres Offenhalten nicht mehr Umsätze erzielen lassen. Auch meine beiden benachbarten Geschäfte haben verkürzte Ladenöffnungszeiten.*

Das Finanzamt legte die Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat im April 2006 zur Entscheidung vor.

Der Bw hat eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

In der am 19. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Bw den Handelsbetrieb bereits 1981 übernommen habe. Bis zum Tod der Mutter des Bw Jahr 1989 seien immer Gewinne erzielt worden. Der Bw betreibe nicht Liebhaberei im engeren Sinne, sondern betreibe das Geschäft aus Verantwortung gegenüber seinen Kunden und gegenüber der Familientradition. Der Bw sei davon überzeugt, den Betrieb wieder „flott zu bekommen“. Es sei mittlerweile eine Umkehr bei den Käufergewohnheiten zu erkennen, nämlich dass wieder verstärkt zum Nahversorgungsbereich zurückgekehrt werde. Der Umstand, dass der Bw nicht als Kaufmann geboren worden sei, solle ihm nicht zum Nachteil gereichen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Soweit die Streitparteien übereinstimmend vom Vorliegen einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung ausgehen, sieht sich der unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die näheren Umstände der Betätigung (insbesondere die Höhe des Umsatzes) nicht dazu veranlasst, diesbezüglich eine andere Beurteilung vorzunehmen.

Bei einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle (typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung) liegen Einkünfte vor, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1) nachvollziehbar ist (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung). Dabei ist zu beurteilen, ob der sich Betätigende die Betätigung im jeweiligen Veranlagungszeitraum aus damaliger Sicht mit voller Gewinnerzielungsabsicht geführt hat und sich auch Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist gemäß § 2 Abs. 1

Liebhabereiverordnung insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

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 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).

Werden langjährig Verluste erzielt, so ist für die Liebhabereibeurteilung vor allem zu ermitteln, ob und welche Maßnahmen zur Verbesserung der Situation der Steuerpflichtige gesetzt hat.

Diesem Kriterium kommt im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1

Liebhabereiverordnung entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.2.2002, 96/15/0219; VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Liebhaberei bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung wird vor allem dann vorliegen, wenn persönliche Motive für das Dulden von Verlusten ausschlaggebend sind. Dies können sein (vgl. UFS 28.4.2005, RV/0226-G/05):

- die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger,
- die Schaffung oder Erhaltung einer Beschäftigung bzw. zukünftigen Existenzgrundlage für nahe Angehörige,
- die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben (Aufwendungen), die im Zusammenhang mit der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären,
- die Aufrechterhaltung einer Betätigung aus "Familientradition",
- die Betätigung auf Grund eines besonderen Interesses an der Sache ("Forschergeist").

Im Berufungsfall lassen sich aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen folgende Umstände der Wirtschaftsführung ersehen:

Jahr	Umsatz	Einkünfte	Ausgaben gesamt	davon Waren	davon Personal- kosten	davon Mietkosten
1988	396.286	3.937	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.
1989	318.690	23.360	-375.324	-186.400	-3.403	-102.878

1990	315.515	-137.798	-542.857	-330.323	-11.453	-100.257
1991	452.391	-139.388	-726.267	-463.568	-41.468	-85.056
1992	515.529	-85.098	-733.300	-425.160	-68.330	-92.149
1993	563.987	-178.390	-868.110	-513.101	-90.017	-85.736
1994	518.714	-125.623	-752.045	-472.114	-94.986	-94.312
1995	414.288	-95.296	-600.732	-303.174	-95.427	-109.089
1996	466.290	-97.213	-666.322	-366.693	-92.816	-115.803
1997	482.328	-138.175	-724.225	-407.700	-98.268	-120.598
1998	394.203	-196.215	-676.415	-375.333	-89.967	-120.598
<b>1999</b>	402.487	-181.519	-679.670	-370.174	-94.420	-126.000
<b>2000</b>	424.911	-76.062	-614.829	-302.934	-89.686	-125.584
<b>2001</b>	406.457	-147.316	-635.061	-336.193	-76.112	-132.693
<b>2002</b>	28.060	-18.784	-53.327	-29.418	-7.924	-8.238
2003	30.221	-10.758	-47.024	-25.235	-7.175	-7.391
2004	30.771	-10.291	-47.170	-23.742	-6.247	-8.735

Für die Beurteilung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht für die einzelnen Streitjahre ist es entscheidend, ob der Bw in jedem dieser Jahre eine Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung gehabt hat.

Der unabhängige Finanzsenat sieht es als erwiesen an, dass es dem Bw - in Kenntnis der inneren und äußeren wirtschaftlichen Aspekte seines Handelsbetriebes auf Grund der Erfahrungen der vorangegangenen Jahre – in den einzelnen Streitjahren an Gesamtgewinnerzielungsabsicht gemangelt hat. Bereits im Jahr 1996 teilte der Bw dem Finanzamt mit, dass es ihm bis zum Jahr 1989 nur deshalb möglich gewesen sei, bescheidene Gewinne mit dem Handelsbetrieb zu erzielen, weil seine Mutter bis kurz vor ihrem Tod im Betrieb gearbeitet habe. Er selbst als auch seine Ehefrau hätten wegen anderweitiger Berufstätigkeit nicht im Betrieb arbeiten können, weshalb eine Weiterführung des Betriebes nach dem Tod der Mutter nur durch Anstellung einer Verkäuferin möglich gewesen sei.

Mit Ablauf des Jahres 1998 (also vor Beginn des Streitzeitraumes) war für den Bw aus langjähriger Erfahrung zu erkennen:

- dass seine Umsätze (und damit auch die Ausgaben für den Wareneinkauf) innerhalb einer gewissen Bandbreite weitgehend gleich bleibend sind;
- dass sein Betrieb überwiegend von Stammkundschaft besucht wird (siehe Schreiben vom 20. März 2006);
- dass eine wesentliche Verbesserung für ihn nicht über höhere Warenaufschläge zu erreichen ist („Hochpreisigkeit“; siehe Schreiben vom 18. April 1996);
- dass niedrigere Warenaufschläge dem Betriebserfolg abträglich sind (siehe Schreiben vom 18. April 1996);
- dass verlängerte Öffnungszeiten zu höheren Personalkosten führen bzw. führen würden;
- dass sein Handelsbetrieb einer „sterbenden“ Branche angehört (siehe Schreiben vom 18. April 1996);
- dass die Einkaufszentrum-A und das Einrichtungshaus B gleichartige Waren anbieten und – sofern sie überhaupt mit dem Bw in Konkurrenz stehen – zu Umsatzeinbußen beim Bw führen;
- dass sich das „fühlbar größere Interesse“ für Bürsten und Besen sowie Seilerwaren (siehe Schreiben vom 18. April 1996) nicht so auf den Betriebserfolg ausgewirkt hat, dass er Gewinne hätte erzielen können;

Aus dem Vorbringen des Bw und den äußeren Umständen geht weiters hervor:

- dass der Bw seine Personalkosten auch nach seiner Ruhestandsversetzung (Ende 2001) und der Ruhestandsversetzung seiner Ehefrau (im Lauf des Jahres 2001) bis 2004 nicht reduziert hat;
- dass Kostenreduktionen in anderen Bereichen (zB Mietzins) nicht erfolgt sind (ob dies überhaupt möglich gewesen wäre, kann dahingestellt bleiben);
- dass sich der Bw erst „nach Mitte des Jahres 2003“ vermehrt selbst um seinen Betrieb hat kümmern können, „um die vielen vorstehend erwähnten Maßnahmen nachhaltig zu setzen“ (siehe Schreiben vom 17. März 2005);

Die vom Bw als „Verbesserungsmaßnahmen“ genannten Maßnahmen (sofern sie überhaupt in den jeweiligen Streitjahren gesetzt wurden) waren keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen, die geeignet gewesen wären, seinen Handelsbetrieb in den einzelnen Streitjahren aus der Verlustzone zu führen. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem angemessenen Zeitraum war bei dieser Wirtschaftsführung schon gar nicht möglich.

Der unabhängige Finanzsenat geht vielmehr davon aus, dass der Bw den Handelsbetrieb vor allem aus Familientradition und aus persönlichen Gründen („... im 70. Bestandsjahr des Betriebes erfolglos zu sein, für mich ein persönliches Scheitern, oder, anders ausgedrückt, eine Blamage darstellen würde.“; siehe Schreiben vom 18. April 1996) aufrecht gehalten und er sich deshalb den Betrieb geleistet hat.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 19. Juni 2006