



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0208-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 8. Mai 2003 über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 (Sachbescheide) sowie Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2000 und Folgejahre vom 8. Mai und 28. Juni 2000 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 und gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2000 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

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung bezüglich der Jahre 1995 bis 1997 im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO einerseits die im Jahr 1980 erworbene und zur Gänze im Rahmen der Tätigkeit als gerichtlich beeideter Sachverständiger für Bauwesen und Bauphysik genutzte Liegenschaft in der Stg., G., als Bestandteil des notwendigen Betriebsvermögens aktiviert und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben gewinnmindernd berücksichtigt (vgl. Tz 13 bis 15 des Betriebsprüfungsberichtes vom 5. Mai 2000) und andererseits das seit dem Jahr 1972 mit einem bis einschließlich 1997 erwirtschafteten Gesamtverlust in Höhe von rd. S 3,200.000,00 betriebene Handelsunternehmen (Import und Export kunstgewerblicher Artikel wie Ikonen, Holzschnitzfiguren und Geschenkartikel) als Liebhaberei qualifiziert und die erklärten Verluste nach entsprechenden (verlusterhöhenden) Korrekturen (vgl. Tz 17, 18 und 20 des Betriebsprüfungsberichtes) nicht anerkannt. Im Streitjahr 1998 wurde der erklärte Verlust aus dem Geschenkartikelhandel in Höhe von S 162.283,00 im Wege der Erstveranlagung aus dem Titel Liebhaberei ebenfalls nicht anerkannt.

Sowohl gegen die Wiederaufnahme der Verfahren, als auch gegen die Sachbescheide und gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2000 hat der Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Wohnung Nr. 22 der Liegenschaft Stg.

Er habe mit Vertrag vom 3. Jänner 1992 sämtliche Rechte an der im Jahr 1980 erworbenen Liegenschaft abgetreten; eine grundbürgerliche Eintragung sei aber nicht erfolgt. Sein Recht auf unentgeltliche Nutzung sei im Jahr 1998 in ein entgeltliches Mietrecht umgewandelt worden. Da er demnach nicht mehr wie ein Eigentümer über die Liegenschaft verfügen könne und seine Rechte nicht über jene eines Mieters hinausgingen, fehlten jene Kriterien, die im § 24 Abs. 1 BAO für die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes definiert seien.

Liebhabereibeurteilung des Geschenkartikelhandels

Der im Jahr 1972 neben der damaligen Angestelltentätigkeit eröffnete Betrieb sei von Beginn an großteils fremdfinanziert worden. Auf Grund positiver Marktprognosen und günstiger Einkaufsmodalitäten habe er sich entschlossen den Lagerbestand sukzessive aufzustocken. Da jedoch die Umsatzentwicklung hinter den Erwartungen zurückgeblieben sei und die Bankkredite nicht entsprechend bedient werden hätten können, sei der Schuldenstand entsprechend angestiegen. Seit Beginn der 80-iger Jahre hätten sich die Absatzmöglichkeiten zusehends verschlechtert, was ihn nach entsprechender fachkundiger

Beratung veranlasst habe, die Verkaufsflächen durch Filialgründungen in G. und B.G. zu erweitern. Da sich aber die erwartete Absatzsteigerung nicht eingestellt habe, sei er infolge der damit verbundenen Kostensteigerung gezwungen gewesen, die G. Filiale im Jahr 1987 zu schließen. Ab dem Jahr 1988 habe er im Wege einer Änderung der Betriebsführung das Detailgeschäft auf ein Mindestmaß reduziert und den Versuch unternommen über ein Vertriebsnetz Wiederverkäufer zu beliefern. Dazu habe er Vertreter engagiert und das Waren sortiment etwas verbreitert. Diese Maßnahmen hätten anfänglich zwar eine leichte Zunahme der Umsätze bewirkt, letztendlich hätten aber aus finanziellen Gründen nicht jene qualifizierten Mitarbeiter verpflichtet werden können, die für den Erfolg eines derartigen Vertriebsnetz notwendig gewesen wären, was schließlich ab 1990 wieder zu einem Rückgang der Umsätze geführt habe.

In völliger Abkehr von den bislang eingeschlagenen Methoden einer offensiven Marktbetreuung habe er sich ab 1994 entschlossen die Kosten des Unternehmens auf ein Minimum zu reduzieren, um auch bei geringen Umsätzen Deckungsbeiträge zum Abbau der Kredite zu erwirtschaften, was die Schließung der B.G. Filiale zur Folge gehabt habe. Dadurch sei eine Senkung der fixen Kosten (ohne Zinsen) in Höhe von S 210.000,00 im Jahr 1994 auf S 95.000,00 im Jahr 1998 erreicht worden. Aus Kostengründen nehme er nur mehr an den beiden S. Messen und an einigen Märkten teil, forciere aber dafür Verkaufsveranstaltungen, was im Jahr 1999 bereits eine Verdoppelung des Umsatzes gegenüber dem Vorjahr bewirkt habe.

Die in § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhábereiverordnung), BGBI. Nr. 33/1993, (im Folgenden: LVO), geforderte Gewinnerzielungsabsicht sei ihm angesichts der unternommenen Bemühungen ebenso wenig abzusprechen, wie ihm private Motive für sein unternehmerisches Handeln unterstellt werden

könnten. Die Umstände, die seine gesetzten Maßnahmen vereitelten, zählten zu jenen Unwägbarkeiten, die Bestandteil jedes unternehmerischen Wagnisses darstellten.

Der in erster Linie für die Verluste verantwortliche Bankkredit habe bereits im Jahr 1984 rd. S 2.000.000,00 betragen und sei vom Verwaltungsgerichtshof als reine Betriebsschuld anerkannt worden. Dass es in der weiteren Folge nicht gelungen sei, diesen Kredit abzubauen, ändere nichts an der Tatsache, dass die daraus resultierenden Zinsen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

Unter Gewinnerzielungsabsicht sei auch die Mehrung des Betriebsvermögens und damit gleichbedeutend die Minderung der Betriebsschulden zu verstehen. Die Einstufung als Liebhaberei bzw die damit zwangsläufig einhergehende Aufgabe des betrieblichen Engagements würde diese Absicht vereiteln, nicht jedoch den Umstand, dass die Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen seien, was von der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht offensichtlich vergessen worden sei.

Die Berufung gegen die Sachbescheide wurde vom Finanzamt im Wesentlichen mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Wohnung Nr. 22 der Liegenschaft Stg.

Die vom Bw. mit Kaufvertrag vom 18. Februar 1980 um den Kaufpreis von S 253.085,00 erworbene Liegenschaft beherberge das der Mauerwerksdiagnostik dienende Labor und werde damit betrieblich genutzt. Dieser Umstand gehe bis in jüngste Zeit aus den Erklärungsbeilagen (zB Einnahmen-Ausgabenrechnungen für 1998 und 1999) und auch aus den Geschäftspapieren hervor. Im Übrigen würden die Eigentumsverhältnisse durch eine aktuelle Grundbuchsabfrage bestätigt.

Mit der Vereinbarung vom Jänner 1992 sei der Darlehensgeberin, Frau M.K., keineswegs das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum am gegenständlichen Objekt übertragen, sondern eine Rückzahlungsabrede getroffen worden, wie sie notwendiger und selbstverständlicher Bestandteil jeder Darlehensvereinbarung im Sinne des § 983 ABGB sei. Weshalb die Darlehensrückzahlung samt einer eventuellen Verzinsung als "Miete" bezeichnet werde, entziehe sich der Kenntnis der Abgabenbehörde, könne aber dahingestellt bleiben. Somit erweise sich die Berücksichtigung der mit dieser Liegenschaft im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben als rechtmäßig.

Liebhabereibeurteilung des Geschenkartikelhandels

Die Frage, ob es sich bei dem vom Bw. seit 1972 geführten Geschenkartikelhandel um eine im steuerlichen Sinne relevante Einkunftsquelle handle oder nicht, sei an Hand der seit dem Veranlagungsjahr 1993 anwendbaren V BGBI. Nr. 33/1993, zu messen. Danach lägen bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn zu erzielen und die nicht unter § 1 Abs. 2 LVO falle, Einkünfte vor. Wenn jedoch bei einer derartigen Tätigkeit dennoch Verluste anfielen, sei es Aufgabe der Behörde im Wege einer nach § 2 Abs. 1 LVO gebotenen Kriterienprüfung zu beurteilen, ob die Gewinnerzielungsabsicht (noch) vorliege oder nicht. Diese ergebe nachstehendes Bild:

Das sich wechselnd mit Groß- und Einzelhandel, Import und Export von kunstgewerblichen Gegenständen wie Ikonen, Holzschnitzfiguren und Geschenkartikeln befassende Handelsunternehmen habe seit seiner Gründung im Jahr 1972 mit Ausnahme von Zufallsgewinnen (1977: S 3.921,00; 1981: S 1.878,00 und 1985: S 10.272,00) bis einschließlich 1999 nur Verluste erzielt, woraus sich ein Gesamtverlust in Höhe von S 3.466.948,00 errechne. Sämtliche Verluste seien mit positiven Einkünften, nämlich bis 1988 mit nichtselbständigen Einkünften und danach mit jenen aus der Sachverständigtätigkeit ausgleichbar gewesen. Nach ausführlicher Schilderung der historischen Entwicklung des Betriebes kommt das Finanzamt zum Ergebnis, dass die bisherige Wirtschaftsführung nicht den Vorgaben des § 2 Abs. 1 LVO entsprochen habe.

Ungeachtet der wirtschaftlichen Entwicklung sei der Bw. immer wieder neue Verbindlichkeiten eingegangen, bis er per 31. Dezember 1997 einen Schuldenstand von S 3.360.229,00 erreicht habe. Ein "Deckungsbeitrag", wie er in der Berufung als Rechtfertigung für die Aufrechterhaltung des Betriebes angeführt werde, könne zumindest seit 1996 nicht mehr erzielt werden. Denn spätestens ab diesem Zeitpunkt würden sich selbst bei vollständiger Außerachtlassung der Verbindlichkeiten Jahresverluste ergeben. Bei einer derartigen Entwicklung könne das Finanzamt eine ernsthafte Bemühung um Verbesserung der Ertragslage nicht feststellen. Vielmehr sei davon auszugehen, dass jeder an wirtschaftlichen Grundsätzen und weniger an Steuergutschriften orientierte Betriebsinhaber längst versucht hätte, die Bankschulden mit vorhandenem Vermögen abzudecken und den Betrieb einzustellen, um eine Insolvenz zu vermeiden. Im Übrigen schließe sich das Finanzamt der Meinung der Betriebsprüfung an, dass ein Übergangs- und/oder Aufgabegewinn bei Verlust der Einkunftsquelle neigenschaft im Anlassfall nicht entstehe.

Der Hinweis, dass die Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben jedenfalls zwingend anzuerkennen seien, lasse sich mit der geltenden Rechtslage nicht in Einklang bringen. Denn

danach blieben Fremdkapitalzinsen nur abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt habe. Und selbst wenn eine Verwertung des dem Bw. zuzurechnenden Privatvermögens (Wertpapiere und diverse Liegenschaften) als nicht zumutbar gelten sollte, dürfe nicht übersehen werden, dass er ein riesiges Warenlager besitze, das er selbst per 1. Jänner 1989 mit S 1.411.576,00 bewertet und durch weitere Zukäufe bis Ende 1994 um mehr als S 1.000.000,00 ergänzt und aufgefüllt habe. Da der Bw. aber im Zuge des Rechtsmittelverfahrens kundgetan habe, dass er zur Tilgung der Bankverbindlichkeiten weder gegenwärtig noch in der Zukunft bereit sein werde, sei das Finanzamt zur Berücksichtigung nachträglicher Ausgaben nicht verbunden.

Dagegen hat der Bw. mit folgender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

Die Verluste aus dem Handel mit Geschenkartikeln resultierten hauptsächlich aus den Schuldzinsen. Diese Bankverbindlichkeiten seien durch die Führung eines auf Gewinn orientierten Betriebes entstanden und hätten per 31. Dezember 1994 den Stand von S 5.146.419,92 erreicht; die Zinsen seien somit unabhängig von der Art der Führung des Betriebes steuerlich absetzbare Betriebsausgaben.

Bezüglich der Wohnung Nr. 22 der Liegenschaft Stg. werde nicht bestritten, dass diese betrieblich genutzt werde und er grundbürgerlicher Eigentümer sei. Da er jedoch auf Grund des Vertrages mit Frau K. über die Liegenschaft nicht verfügen könne, könne sie keinesfalls dem Betriebsvermögen zugeordnet werden. Es sei auch nicht richtig, dass die dafür bezahlte Miete Kapitalzinsen darstellten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 1997

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der

Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen.

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensmaßnahme muss - so gesehen - nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmegrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht. Damit soll keinesfalls gesagt sein, dass ein Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmegründe zurückzuführen sind, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, regelmäßig einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegenstehen. Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Umstand lediglich im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinander zu setzen. Dabei wird insbesondere dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen Gewicht beizumessen sein. Eine offenkundige Abgabenverkürzungsabsicht des Abgabepflichtigen wird ebenso zu berücksichtigen sein, wie dessen Bestreben, den Sachverhalt oder die rechtliche Situation in einer Weise darzustellen, die zwar nichts verschweigt, aber dennoch geeignet ist, der Abgabenbehörde einen falschen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens zu vermitteln (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 27.8.1998, 93/13/0023 und die dort zitierte Judikatur).

Im Lichte dieser Rechtslage erweist sich die Wiederaufnahme der Verfahren aus nachstehenden Erwägungen als rechtswidrig:

Von den vom Finanzamt als Wiederaufnahmegründe herangezogenen Prüfungsfeststellungen (Tz 13 bis 20 / vgl. Tz 29 des Betriebsprüfungsberichtes) betreffen die Tz 17, 18 und 20 - unter Tz 19 werden lediglich die Gewinnänderungen betreffend die Tätigkeit als Bausachverständiger, die sich aus den Tz 13 bis 16 ergeben, dargestellt - den Geschenkartikelhandel. Diese Prüfungsfeststellungen wirken sich alle verlusterhöhend aus (vgl. Tz 18 des Betriebsprüfungsberichtes).

Von den verbleibenden, vom Finanzamt ins Treffen geführten Wiederaufnahmegründen betreffen die Feststellungen unter Tz 13 bis 15 die strittige Zurechnung der Liegenschaft Stg. zum notwendigen Betriebsvermögen und die Feststellungen unter Tz 16 nichtabzugsfähige Aufwendungen in Höhe von S 929,45 (1995); S 2.513,45 (1996) und S 4.063,45 (1997). Diese Feststellungen führen in allen Streitjahren insgesamt zu Gewinnminderungen (1995: S 16.796,00; 1996: S 7.104,00 und 1997: S 21.364,00). Es erübrigt sich eine nähere materiellrechtliche Prüfung der einzelnen Prüfungsfeststellungen, da diese auch unter Einbeziehung der unter Tz 17, 18 und 20 getroffenen Feststellungen keinesfalls geeignet sind, die Wiederaufnahme der Verfahren zu stützen. Denn diese bewirken insgesamt eine Verminderung der erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach Ausgleich mit den Verlusten aus dem Geschenkartikelhandel) um S 20.530,00 (1995); S 68.289,00 (1996) und S 54.138,00 (1997). Damit stellen sich die steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf das Hervorkommen von neuen Tatsachen (Tz 13 bis 17 und 20) zurückzuführen sind, wie folgt dar:

Gegenüber den Erstbescheiden würde sich die Einkommensteuergutschrift des Jahres 1995 um S 464,00 erhöhen und die Einkommensteuervorschreibungen für die Jahre 1996 und 1997 würden sich um S 16.884,00 bzw S 21.170,00 vermindern.

Hingegen bewirken die steuerlichen Auswirkungen, die sich insgesamt, also auch unter Einbeziehung der gegenüber den Erstbescheiden geänderten rechtlichen Würdigung des bereits bekannten Sachverhaltes im Zusammenhang mit dem Betrieb des Geschenkartikelhandels (Tz 18) als Folge der Wiederaufnahme der Verfahren ergeben, gegenüber den Erstbescheiden Einkommensteuernachforderungen in Höhe von S 38.856,00 (1995); S 96.390,00 (1996) und S 74.728,00 (1997).

Damit bedarf es jedenfalls besonderer Umstände, die die vorgenommene Wiederaufnahme mit den vorhin dargestellten gewichtigen Änderungen - während die Wiederaufnahmegründe selbst zu nicht unbeträchtlichen Verminderungen der Einkommensteuervorschreibungen führen (insgesamt S 38.518,00), ergibt sich als Gesamtauswirkung der Wiederaufnahme gegenüber den Erstbescheiden eine Nachforderung in Höhe von insgesamt S 209.974,00 - auf Grund der geänderten rechtlichen Beurteilung (der Geschenkartikelhandel, der jahrzehntelang auch nach erfolgten Betriebsprüfungen als Einkunftsquelle anerkannt worden ist, wird als Liebhaberei qualifiziert) noch als billig im Sinne des § 20 BAO erscheinen lassen.

Derartige Umstände sind aber keinesfalls aktenkundig. Vielmehr hat der Bw. in allen Streitjahren den Einkommensteuererklärungen detaillierte Einnahmen-Ausgabenrechnungen für den Geschenkartikelhandel ("Gegenüberstellung DEA") beigelegt und damit den Sachverhalt völlig offengelegt. Somit hätte das Finanzamt bereits im Wege der Erstveranlagung unter Einbeziehung der Feststellungen der Vorprüfungen (Betriebsprüfungsberichte vom 14. September 1983 betreffend die Jahre 1980 bis 1982 und vom 11. April 1989 betreffend die Jahre 1984 bis 1986) und der detaillierten Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Jahre 1987 bis 1994 die im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren vorgenommene Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft jedenfalls vornehmen können. Der bloße Hinweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit reicht zur Begründung der Abwägung der Interessen nicht aus (vgl. Tz 30 des Betriebsprüfungsberichtes vom 5. Mai 2000 und VwGH 21.12.1989, 86/14/0180).

Da auf Grund der obigen Ausführungen die Wiederaufnahme der Verfahren nicht zu verfügen war, waren die Wiederaufnahmebescheide in Stattgebung der dagegen eingebrachten Berufung ersatzlos aufzuheben. Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz, Rz 8 zu § 307 in Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

Einkommensteuer 1998

Zufolge § 2 Abs. 1 LVO ist bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 - die Einstufung des Geschenkartikelhandels als Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung ist unbestritten - im Falle des Auftretens von Verlusten, 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 Abs. 1 Z 1 LVO)

Da der Bw. nach eigenen Angaben in völliger Abkehr von den bislang eingeschlagenen Methoden einer offensiven Marktbetreuung **ab 1994** beschlossen habe, die Kosten des Unternehmens auf ein Minimum zu reduzieren, um auch bei geringen Umsätzen Deckungsbeiträge zum Abbau der Kredite zu erwirtschaften, was konsequenterweise auch die die Schließung der Filiale in B.G. zur Folge gehabt habe (vgl. Berufsbegründung Seite 1, letzter Absatz und Seite 2, erster Absatz / Eingabe vom 25. Oktober 2000), ist die Eignung dieser Maßnahmen im Lichte der Umsatz- und Verlustentwicklung vor allem ab dem Jahr 1994 zu prüfen.

Beträge in Schilling

1994	051.155,00	241.110,00	201.505,00
1995	271.010,00	155.110,00	210.000,00
1996	101.100,00	105.007,00	145.101,00
1997	170.757,00	171.011,00	167.001,00
1998	07.504,00	110.000,00	150.050,00
1999	110.070,00	104.507,00	167.175,00
2000	101.501,00	171.070,00	150.110,00
2001	71.010,00	110.101,00	201.001,00
2002	01.554,00	155.000,00	100.011,00

Die Verluste der Jahre 1994 bis einschließlich 2002 sind in Bezug auf die konkrete Betätigung - die Handelswaren werden unter Minimierung der fixen Kosten verkauft / vgl. Ausführungen des Bw. in der Eingabe vom 27. September 2001 - als gravierend (insgesamt S 1.670.142,00) einzustufen. Die Tatsache, dass die Verluste in den Jahren 1994, 1996 bis 1998, 2000 bis 2002 den Umsatz übersteigen, spricht für die Annahme von Liebhaberei. Bezüglich der Entwicklung der Verluste ist festzustellen, dass diese trotz fallender Umsätze im Wesentlichen gleich bleiben, was ebenfalls für Liebhaberei spricht.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO)

Dabei ist zu untersuchen, ob Gewinne (Überschüsse), die nach oder während der Verlustphasen anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Abgesehen von den Gewinnen der Jahre 1977 (S 3.921,00), 1981 (S 1.878,00) und 1985 (S 10.272,00), die jedenfalls als Zufallsgewinne zu qualifizieren sind, hat der Bw. bis einschließlich 2002 keine Gewinne erzielt. Da die Gewinne insgesamt lediglich S 16.071,00 betragen und damit in Relation zur Höhe des seit Betriebseröffnung im Jahr 1972 erzielten

Gesamtverlustes in Höhe von S 3.966.684,00 zu vernachlässigen sind (0,41 %), kommt ihnen keine wirtschaftliche Bedeutung zu.

3. Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO)

Die Hauptursache für die Verluste ist im gegenständlichen Fall jedenfalls im Finanzierungsaufwand zu suchen. Der Finanzierungsaufwand übersteigt nämlich nicht nur in einzelnen Jahren (1998 bis einschließlich 2002) sondern auch in seiner Gesamtheit (der Finanzierungsaufwand der Jahre 1994 bis einschließlich 2002 beträgt S 1.673.183,00) bei weitem den jeweiligen jährlichen bzw den Gesamtumsatz der Jahre 1994 bis einschließlich 2002 in Höhe von S 1.419.505,00. Obwohl der Bw. am Beginn des Jahres 1989 ein Warenlager mit einem Wert in Höhe von S 1.411.576,00 besessen hat, hat er dieses bei sinkenden Umsätzen bis Ende 1994 durch fremdfinanzierte Zukäufe in Höhe von mehr als S 1.000.000,00 aufgestockt und damit den dafür erforderlichen Finanzierungsaufwand entsprechend erhöht. Nachdem sämtliche Bemühungen des Bw. durch entsprechende Änderungen der Betriebsführung nicht zu einer Trendwende in der wirtschaftlichen Entwicklung geführt haben, sondern ab dem Jahr 1992 die jährlichen Verluste mit Ausnahme des Jahres 1999 immer über S 150.000,00 betragen, ist nach nunmehr 30 Jahren - der Geschenkartikelhandel wurde im Jahr 1972 eröffnet - die Fortführung des Betriebes nicht mehr mit betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erklärbar. Denn nach nunmehr 3 Jahrzehnten müsste ein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen Handelnder die objektive Ertragsunfähigkeit der konkreten Betätigung erkennen und diese letztendlich wegen mangelnder Ertragsaussichten einstellen. In diesem Zusammenhang ist bezüglich der vom Bw. ins Treffen geführten "äußersten" Verlustursachen, wonach für den Misserfolg auch die Marktüberschwemmung durch die Ostöffnung und die Änderung des Konsumentenverhaltens verantwortlich seien, Folgendes festzustellen:

Dadurch, dass erst für das Streitjahr 1998 die Einkunftsquelleneigenschaft in Abrede gestellt wird, wurde dem Bw. angesichts dieser Umstände ohnedies eine lange Verlustphase - von 1972 bis einschließlich 1997 - zugestanden. In diesem Zusammenhang ist auch festzustellen, dass der Bw., nachdem er selbst erkannt hat, dass er als Sachverständiger "viel mehr Chancen für die Verbesserung seiner finanziellen Lage habe, als durch den Handel", seinen zeitlichen Einsatz im Geschenkartikelhandel entsprechend reduziert hat. Dazu hat er in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, dass er als Sachverständiger viel mehr verdiene als mit dem Geschenkartikelhandel und es daher widersinnig wäre, sich auf den Geschenkartikelhandel zu konzentrieren, um die Umsätze zu steigern, damit er dem Finanzamt gegenüber nicht als Liebhabereibetrieb gelte. Er ist offenkundig selbst nicht mehr

von der objektiven Ertragsfähigkeit überzeugt und rechtfertigt die Aufrechterhaltung der Tätigkeit damit, dass er bemüht sei "Deckungsbeiträge zum Abbau der Kredite zu erwirtschaften". Dass auch dieses Vorhaben angesichts stark sinkender Umsätze nicht realisierbar ist, ist eine Tatsache. Die in der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerte Hoffnung auf eine Trendänderung am Markt oder dass sich ein fähiger Vertreter anbiete, woraus er sich große Gewinne verspreche ist rein spekulativ und hat auf die Beurteilung des Streitjahres keinen Einfluss.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (§ 2 Abs. 1 Z 4 LVO)

Der Bw. führt in der Eingabe vom 27. September 2001 selbst aus, dass für den "Misserfolg seiner Firma unter anderem auch die Marktüberschwemmung durch die Ostöffnung, die Änderung des Konsumentenverhaltens, weg von den Boutiquen (unsere Kunden) hin zu den Großmärkten, Abkehr von der Nostalgiewelle, auf die sein Sortiment aufgebaut war, die bedeutungslos gewordene Messe in S., wo er jahrelang seinen Hauptumsatz getätigt habe" verantwortlich gewesen sei. Da auch die vom Bw. als Reaktion auf diese Marktgegebenheiten ab 1994 vorgenommene Änderung der Betriebsstruktur - Senkung der Kosten auf ein Minimum - mit Ausnahme des Jahres 1999 keine nachhaltige Verminderung der Verluste, sondern in den Jahren 2000 und 2001 wieder zu einem Ansteigen der Verluste geführt hat, ist ein weiteres Inkaufnehmen der Verluste wirtschaftlich nicht mehr erklärbar. Noch dazu, wo bei derart stark sinkenden Umsätzen - 2000: S 106.504,00 und 2001: S 71.213,00 - auch dem Argument, Deckungsbeiträge zum Abbau der Kredite erwirtschaften zu wollen, der Boden entzogen wird. Die Tatsache, dass der Bw. angesichts dieser Umstände den Betrieb noch immer fortführt, spricht für die Liebhabereibeurteilung. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. aus seiner Tätigkeit als Sachverständiger in den Jahren 1994 bis 1998 jährliche Gewinne zwischen S 300.000,00 und S 800.000,00 erwirtschaftet, die es ihm überhaupt erst ermöglichen den ausschließlich verlustbringenden Geschenkartikelhandel fortzuführen.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 5 LVO)

Anhaltspunkte dafür, dass der Bw. sein "Preispotenzial" nicht weitgehend ausnütze, was gegen die Annahme einer Einkunftsquelle sprechen würde, sind nicht aktenkundig.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO)

Da sämtliche vom Bw. seit nunmehr rd. 3 Jahrzehnten unternommenen Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage nicht den prognostizierten Erfolg gezeitigt haben und bis

einschließlich 2002 insgesamt ein Gesamtverlust in Höhe von S 3.966.684,00 erwirtschaftet worden ist, spricht die weitere Aufrechterhaltung der Betätigung für Liebhabereibeurteilung. Somit ergibt sich im Wege einer Gesamtbeurteilung der einzelnen Kriterien, dass der Geschenkartikelhandel für das Streitjahr 1998 jedenfalls als Liebhaberei zu beurteilen ist. Da, wie bereits vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung - im weiteren Verfahren unwidersprochen geblieben - festgestellt worden ist, dass bei Verlust der Einkunftsquelleneigenschaft kein Übergangs- und/oder Aufgabegewinn entsteht, waren in die Beurteilung lediglich die laufenden Verluste einzubeziehen.

Bezüglich des Eventualbegehrens, im Falle der Liebhabereibeurteilung seien die Zinsen jedenfalls als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Demnach seien vom Bw., angesichts des ihm zuzurechnenden Privatvermögens und vor allem des vorhandenen riesigen Warenlagers, nicht alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt worden, was eine Berücksichtigung der Zinsen im Wege nachträglicher Betriebsausgaben jedenfalls ausschließe. Die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag und in der Eingabe vom 27. September 2001 beschränken sich im Wesentlichen auf die Feststellung, dass der Schuldenstand durch die Finanzierung betrieblicher Aktivitäten entstanden sei und demgemäß die Zinsen jedenfalls als Betriebsausgaben berücksichtigt werden müssten. Dabei übersieht der Bw. jedoch, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des VwGH 22.10.1996, 95/14/0018) eine Berücksichtigung im Wege nachträglicher Betriebsausgaben nur dann erfolgen kann, wenn der Steuerpflichtige auch nach Betriebsaufgabe alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt hat. Da der Bw. jedoch die Liebhabereibeurteilung bekämpft und somit auch tatsächlich keinerlei Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt hat, sondern den Geschenkartikelhandel jedenfalls unter allen Umständen fortführt, um "Deckungsbeiträge zum Abbau der Kredite zu erwirtschaften", können die im Streitjahr 1998 angefallenen Kreditzinsen und -spesen in Höhe von S 153.259,00 nicht als nachträgliche Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Einkommensteuervorauszahlungen für 2000 und Folgejahre

Da die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 auf Grund der obigen Ausführungen als unbegründet abzuweisen war und dadurch die Einkommensteuerfestsetzung der Höhe nach unverändert bleibt, ergibt sich bezüglich des auf dieser Basis erlassenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für das Jahr 2000 und Folgejahre keine Änderung. Somit war auch die dagegen eingebrachte Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 12. Mai 2003