



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Handel mit Sträuchern in B, vertreten durch Dkfm. Reinhard Schmidt, Wirtschaftstreuhänder in Br, vom 12. Februar 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau am Inn vom 29. Jänner 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Seit dem Jahr 1996 betrieb die Berufungswerberin in der Rechtsform der Kommandit-Erwerbsgesellschaft einen Handel mit Sträuchern. Persönlich haftende Gesellschafterin dieser KEG war Frau AS, Kommanditist ihr Ehegatte RS.

In den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften wurden folgende steuerliche Ergebnisse erklärt:

für das Jahr 1996 - S 230.- (Verlust)  
für das Jahr 1997 S 4.580.- (Gewinn)  
für das Jahr 1998 - S 69.806,93 (Verlust)  
für das Jahr 1999 - S 44.185,82 (Verlust)  
für das Jahr 2000 - S 28.870,09 (Verlust)

Ab dem Jahr 1997 machte die Berufungswerberin bei der Gewinnermittlung jeweils 12% des Wareneinkaufs als pauschalierte Ausgaben geltend. Es handelte sich um folgende Beträge:

	Wareneinkauf	pauschalierte Ausgaben
1997	393.845,00	45.689,35
1998	996.788,68	114.281,00
1999	1.061.929,33	121.462,00
2000	691.090,00	78.630,00

Die erklärten steuerlichen Ergebnisse (Einkünfte der Berufungswerberin) wurden mit vorläufigen Bescheiden vom 29.10.1998 (für 1996), 17.11.1998 (für 1997), 15.2.2000 (für 1998) und 25.5.2001 (für 1999) zunächst erklärungsgemäß festgestellt.

Im Jahr 2002 wurde bei der Berufungswerberin eine **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 1997 bis 2000 durchgeführt.

In Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 24. Jänner 2003 führte der Prüfer zum Sachverhalt aus: "Die Firma betreibt seit dem Jahr 1996 einen Sträucherhandel. Die Waren werden von einem Landwirt (H.S.) erworben und dann ausschließlich in EU-Gebiet und Drittländer exportiert. Die Handelsspanne beträgt ca. 5%. Für die Gewinnermittlung wird die Pauschalierungs-Verordnung bei den Werbungskosten in Anspruch genommen. Dabei werden zusätzlich zum Wareneinkauf 12% pauschale Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Dadurch entsteht zwangsläufig ein steuerlicher Verlust.

Zur rechtlichen Würdigung der Liebhabereibeurteilung verwies der Betriebsprüfer auf den Pauschalierungserlass des Bundesministers für Finanzen vom 24.1.2000, GZ 06 0801/1-IV/6/00, und zitierte die für diese Beurteilung maßgeblichen Punkte 4.1.5 und 9.2.11.:

Punkte 4.1.5 lautet: *Für Zwecke der Liebhabereibeurteilung ist zur Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit auf die Ergebnisse der "pauschalierten Gewinnermittlung" nach der jeweiligen Verordnung abzustellen. Die pauschale Einkünfteermittlung kommt in ihren Wirkungen einer Teilpauschalierung gleich und ist für Zwecke der Liebhabereibeurteilung der Ausübung steuerlicher Wahlrechte beim Ausmaß von Betriebsausgaben vergleichbar. Zur Liebhabereibeurteilung bei Inanspruchnahme der Individualpauschalierung siehe auch Tz 9.2.11.*

Punkt Tz 9.2.11 lautet: *Die Liebhabereibeurteilung ist der Ermittlung von Einkünften vorgelagert. Die Inanspruchnahme der Individualpauschalierung lässt die allenfalls bestehende Erforderlichkeit der Liebhabereibeurteilung nach der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33, unberührt.*

*Das Vorliegen von Liebhaberei in einem der Jahre des Beobachtungszeitraumes führt zur Unanwendbarkeit der Pauschalierungsverordnung, weil keine während des gesamten Beobachtungszeitraumes ausgeübte steuerlich relevante Betätigung vorliegt (§ 8 Abs. 1 Z 1 der Verordnung).*

*Für Zwecke der Liebhabereibeurteilung ist zur Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit bei Inanspruchnahme der Individualpauschalierung auf die Ergebnisse der "pauschalierten Gewinn-/ Einkünfteermittlung abzustellen (siehe auch Tz. 4.1.5).*

*Sind die steuerlichen Ergebnisse (insbesondere Verluste) des Beobachtungszeitraumes solche eines Anlaufzeitraumes i.S.d. § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, ist auch bei Inanspruchnahme der Individualpauschalierung eine Liebhabereibeurteilung auf Grundlage des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung geboten, wenn die Inanspruchnahme der Individualpauschalierung zu einem Verlust führt. Dabei werden insbesondere die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 3 bis 6 Liebhabereiverordnung besondere Bedeutung haben.*

Der Betriebsprüfer beurteilte deshalb die berufungsgegenständliche Tätigkeit als Liebhaberei. Er führte aus, dass die erklärten Verluste der Jahre 1999 in Höhe von S 44.186 und 2000 in Höhe von S 28.870 nicht als gewerbliche Verluste anerkannt werden könnten. Die Ergebnisse der ersten drei Geschäftsjahre (1996 bis 1998) könnten als Anlaufverluste bestehen bleiben.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und stellte mit **endgültigen Bescheiden** vom 29. Jänner 2003 für die Jahre 1999 und 2000 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 0.- fest.

Gegen diese Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 und 2000 er hob die abgabepflichtige KEG fristgerecht **Berufung**. Sie wandte sich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1999 und 2000 mit S 0.- und er suchte, für die Jahre 1999 und 2000 das Vorliegen einer Einkunftsquelle anzuerkennen.

In der Begründung führte der Vertreter aus, dass die Firma seit 1996 einen Sträucherhandel betreibe und die Handelsspanne etwa 5% betrage. Für die Gewinnermittlung werde die Pauschalierungsverordnung bei den Werbungskosten in Anspruch genommen. Dabei werden zusätzlich zum Wareneinkauf 12% pauschale Betriebskosten in Abzug gebracht. Dadurch entstehe zwangsläufig ein (steuerlicher) Verlust. Gesetzliche Grundlage sei die Liebhabereiverordnung. Demnach liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Nach § 3 Abs. 1 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Fraglich sei, ob für den Gesamtgewinn die tatsächlichen Gewinn oder Verluste oder jene Ergebnisse heranzuziehen seien, die auf Grundlage besonderer steuerlicher Vorschriften ermittelt würden. Aus der Tatsache, dass auch steuerfreie Einnahmen anzusetzen seien, schlossen die Berufungswerber, dass der Gesetzgeber die tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse als Grundlage für die Liebhabereibetrachtung sehen wollte. Die Einkommensteuerrichtlinien, auf die sich die Finanzbehörde beziehe, sagten das Gegenteil aus. Wenn aber die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, dadurch erfüllt werde, dass tatsächlich ein

Vermögenszuwachs gegeben sei, liege im vorliegenden Fall keine Liebhaberei vor. Es sei nämlich unbestritten, dass jährlich ein tatsächlicher Gewinn von S 40.000.- bis S 50.000.- erzielt werde. Dadurch ergebe sich ein Gesamtgewinn. Steuerlich ergebe sich ein Verlust, da fiktive Ausgaben angesetzt werden könnten, die in Wirklichkeit nicht anfielen. Wie bei der Pauschalierungsverordnung für nichtbuchführende Land- und Forstwirte, bei der die Betriebsausgaben zu keinem negativen Ergebnis führen dürfen, fehle eine entsprechende Bestimmung in der Verordnung über die Ermittlung der pauschalen Betriebsausgaben im gewerblichen Bereich.

Das Finanzamt Braunau am Inn legte die Berufung am 22. April 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 2 EStG 1988 wird von Lehre und Rechtsprechung abgeleitet, dass nur jene Einkunftsquellen eine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist bei einem dann vorliegenden Verlustbetrieb grundsätzlich Liebhaberei (sog. Voluptar) gegeben. Verluste aus derartigen Tätigkeiten sind weder ausgleichs-, noch vortragsfähig.

In der Verordnung vom 17.12.1992, BGBl.Nr. 33/1993, (Liebhabereiverordnung, in der Folge kurz LVO) ist näher geregelt, wann eine Betätigung abgabenrechtlich als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle einzustufen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen.

Die Berufungswerberin schließt aus der Bestimmung des § 3 Abs. 1 LVO, wonach auch steuerfreie Einnahmen anzusetzen sind, dass der Gesetzgeber die tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse als Grundlage für die Liebhabereibetrachtung sehen wollte.

---

Tatsächlich können aber steuerfreie Einnahmen und pauschalierte Betriebsausgaben nicht gleichgesetzt werden. Während steuerfreie Einnahmen ziffernmäßig bestimmt sind und aus vom Gesetzgeber gewollten Gründen einer Besteuerung nicht unterwerfen werden, handelt es sich bei pauschalierten Betriebsausgaben um ziffernmäßig nicht genau bestimmte Beträge, die die Gewinnermittlung erleichtern sollen, indem Betriebsausgaben nicht einzeln nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen sind. Von fiktiven (im Sinn von tatsächlich nicht vorhandenen) Betriebsausgaben kann grundsätzlich nicht ausgegangen werden. Sinn der Pauschalierung von Betriebsausgaben ist also nicht die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage dadurch, dass die pauschalierten Betriebsausgaben aus vom Gesetzgeber gewollten Gründen (Förderung bestimmter Tätigkeiten) höher angesetzt werden als die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben, sondern Sinn ist eine vereinfachte Gewinnermittlung dadurch, dass Betriebsausgaben anstatt sie einzeln nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen pauschal nach Durchschnittswerten angesetzt werden können.

Aus dem Wesen der pauschalierten Betriebsausgaben ergibt sich somit, dass die von der Berufungswerberin geforderten tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse als Grundlage für die Liebhabereibetrachtung nicht exakt ermittelbar sind. Die tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse können nur ermittelt werden, wenn der Abgabepflichtige auf die Betriebsausgabenpauschalierung verzichtet und jede einzelne Betriebsausgabe aufzeichnet und geltend macht. Diese (genaue) Art der Gewinnermittlung ist der Berufungswerberin möglich gewesen. Sie hat davon aber keinen Gebrauch gemacht, sondern pauschalierte Betriebsausgaben in ihrer Gewinnermittlung angesetzt. In der Berufung beschränkt sich die Berufungswerberin auf die Behauptung, es handle sich bei den pauschalierten Betriebsausgaben um fiktive Ausgaben und beantragt das Vorliegen einer Einkunftsquelle anzuerkennen. Sie unterlässt es aber insbesondere, ihre in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften gemachte Gewinnermittlung unter Berücksichtigung von pauschalierten Betriebsausgaben in Höhe von 12 Prozent des Wareneinkaufes zu berichtigen.

Dieses Unterlassen einer exakten Gewinnermittlung in Form der tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse führt dazu, dass dem Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz und dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz nur die vereinfachte Gewinnermittlung in Form der Betriebsausgabenpauschalierung zur Verfügung gestanden hat. Wie bereits oben ausgeführt wurde, dient die Betriebsausgabenpauschalierung der vereinfachten Gewinnermittlung, nicht aber der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage durch fiktive Ausgaben. Das Finanzamt hatte daher mangels einer anderen Gewinnermittlung gar keine andere Wahl als bei der Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit auf die Ergebnisse der pauschalierten Gewinn-/ Einkünfteermittlung abzustellen.

---

Aus den angeführten Gründen ist auch die Behauptung in der Berufung nicht nachvollziehbar, wonach es unbestritten sei, dass jährlich ein tatsächlicher Gewinn von S 40.000.- bis S 50.000.- erzielt worden sei. Denn die Behauptung, dass ein tatsächlicher Gewinn in einer bestimmten Höhe erzielt werde, setzt voraus, dass nicht nur die Betriebseinnahmen, sondern auch die Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe festgestellt werden. Wie bereits oben festgestellt worden ist, ist aber eine solche exakte Gewinnermittlung bisher nicht erfolgt. Zur Annahme, dass alle oder fast alle der pauschal geltend gemachten Betriebsausgaben fiktive Ausgaben seien, hatte die Abgabenbehörde weder eine gesetzliche Grundlage noch entspricht es dem oben dargestellten Wesen einer Betriebsausgabenpauschalierung.

Aus den angeführten Gründen erweist sich daher die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, welche sich auf den Pauschalierungserlass des Bundesministers für Finanzen vom 24.1.2000, GZ 06 0801/1-IV/6/00 stützt, als zutreffend. Danach ist für Zwecke der Liebhabereibeurteilung zur Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit bei Inanspruchnahme der Individualpauschalierung auf die Ergebnisse der pauschalierten Gewinn-/ Einkünfteermittlung abzustellen.

Stellt man auf die pauschalierte Gewinn-/ Einkünfteermittlung ab, so wird die Annahme eines Voluptuarbetriebes (Liebhaberei) auch von der Berufungsverberberin nicht bestritten.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 8. Oktober 2008