



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H, vom 11. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 12. Februar 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen (ATS)	499.936,00
Einkommensteuer (ATS vor Anrechnung der ausl. Steuer)	154.216,10
Ausländische Steuer (ATS)	26.475,89
Einkommensteuer (€)	9.283,24

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin (in der Folge Bf) erklärte für das Streitjahr neben positiven Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit, erzielt als Geschäftsführerin einer Schweizer Aktiengesellschaft, sowie gewerblichen Einkünften, erwirtschaftet als Betreiberin einer Baumschule, negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, zusammenhängend mit der finanziellen Beteiligung (im weiten Sinne) an jener Gesellschaft, deren Geschäfte sie führt.

Nach Ergehen einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung ist strittig verblieben, ob die negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen (zwecks Ausgleichs mit den positiven Einkünften) anzuerkennen sind.

Das Finanzamt versagte den negativen Einkünften zunächst die Abzugsfähigkeit mit der Begründung, es handle sich um Kosten der privaten Lebensführung. In der Berufungsvorentscheidung ergänzte es seine Begründung wie folgt: In den Jahren 2000 und 2001 seien keinerlei Einkünfte aus Kapitalvermögen (gemeint sind Einnahmen) erzielt worden. Bei einem Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren sei es zu unsicher, ob Ausschüttungen erfolgten. Von einem ausschließlich beruflichen Grund für das Eingehen der Beteiligung könne nicht gesprochen werden. Das Eingehen einer 18%igen Beteiligung gewähre keinen wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung.

Gegen die Auffassung des Finanzamtes wandte sich die Bf mit Berufung und nach Ergehen einer im hier maßgeblichen Punkt abweislichen Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der maßgebliche Sachverhalt stellt sich auf Grund des unbedenklichen, zum Teil durch Unterlagen belegten, zum Teil durch Internet-Recherche verifizierten, vom Finanzamt im Wesentlichen nicht in Zweifel gezogenen Parteienvorbringens wie folgt dar:

Die Bf ist Arbeitnehmerin der Fa. L. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 5.6.2003 erwarb die Bf am 29.10.1999 Aktien ihres Arbeitgebers im Nominale von 18.000 CHF. Das entsprechende Aktienzertifikat datiert vom 31.1.2000. Gemäß dem am 3.1.2000 unterfertigten Darlehensvertrag stellte die Bf ihrem Arbeitgeber weiters bei dessen Gründung (2.11.1999) ein Aktionärsdarlehen in Höhe von 129.600 CHF zur Verfügung. Aktienerwerb und Darlehensgewährung hat die Bf durch einen (einzig) Kredit finanziert. Die im Zusammenhang mit der Kreditaufnahme im Jahr 1999 angefallenen Zinsen und Spesen betrugen 59.095 S und wurden vom Finanzamt als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen anerkannt. Die für das Streitjahr geltend gemachten, vom Finanzamt aber nicht anerkannten Zinsen betrugen 65.101,90 S. Die vom Finanzamt hiefür angeführte, Liebhaberei annehmende Begründung vermag die Nichtanerkennung aus folgenden Gründen nicht zu tragen.

Die Bf hat die Darlehenshingabe und die Beteiligung als Aktionärin als Beurteilungseinheit im Sinne von § 1 Abs. 1 LVO gewertet. Das Finanzamt hat sich nicht gegen eine derartige Einstufung gewandt. Im Hinblick darauf, dass es sich bei beiden Rechtsverhältnissen um verwandte Formen eines finanziellen Engagements handelt, weiters unter Berücksichtigung dessen, dass die Finanzierung in beiden Fällen ident ist, schließlich unter Bedachtnahme darauf, dass beide Rechtsverhältnisse praktisch zeitgleich begründet wurden und eine Ergänzung zum gleichen Arbeitsverhältnis darstellen, vermag der Referent hierin keine Rechtswidrigkeit zu erblicken (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, (LVO) § 2 Tz 344; BFH 8.7.2003, VIII R 43/01, BStBl 2003 II 937).

Das Finanzamt ordnete die geltend gemachten (im Zusammenhang mit der beschriebenen Kreditaufnahme angefallenen) Aufwendungen den Kosten der privaten Lebensführung zu. Damit ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass nach der im Berufungsfall anzuwendende Liebhabereiverordnung BGBI. Nr. 33/1993 private (nichtbetriebliche) Kapitalanlagen schlechthin unter § 1 Abs. 2 Z 1 der LVO subsumierbar seien. Diese Auffassung ist – jedenfalls in dieser Form – unzutreffend. Das Finanzamt übersieht dabei, dass nach § 1 Abs. 2 Z 1 LVO neben der Eignung des zu bewirtschaftenden Wirtschaftsgutes für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung für die Einreihung einer Betätigung unter diese Bestimmung zusätzlich erforderlich ist, dass das Wirtschaftsgut typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Dass dies auf die strittige Beteiligung der Bf an der arbeitgeberischen Kapitalgesellschaft zuträfe, kann der Referent nicht finden (VwGH 24.9.2003, 97/13/0232, und 30. September 1998, 97/13/0035). Folglich handelt es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit um eine Betätigung mit prinzipiellem Einkunftsquellencharakter.

Bei Verlusten aus einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung ist aber die Gesamtüberschusserzielungsabsicht anhand der in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Umstände zu überprüfen. Die Liebhabereirichtlinien, die sich an die Abgabenbehörde erster Instanz wenden, führen dazu (in Punkt 11.1; Allgemeines) aus: *"Jedes in § 2 Abs. 1 angeführte Kriterium ist zunächst für sich zu untersuchen. Sodann ist anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Es darf dabei nicht schematisch auf ein zahlenmäßiges Überwiegen der für bzw. gegen Liebhaberei sprechenden Umstände abgestellt werden."* Eine Kriterienprüfung in diesem Sinne wurde vom Finanzamt nicht vorgenommen. Der Umstand, dass in den ersten beiden Jahren eines finanziellen Engagements keine Einnahmen erzielt werden, ist entgegen der offensichtlich vom Finanzamt vertretenen Auffassung keineswegs ungewöhnlich. Obwohl das Finanzamt selbst von einem **Beobachtungszeitraum** (innerhalb dessen anhand objektiver Umstände die die Gesamtüberschusserzielungsabsicht nachvollziehbar sein muss) von 5 – 8 Jahren spricht, hat es seine Entscheidung lediglich auf Basis eines zweijährigen Beobachtungszeitraumes getroffen. Ein derart kurzer Zeitraum reicht zur Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Betätigung aber nicht aus (vgl. VwGH 30.10.1996, 95/13/0122). Zu Recht bringt die Bf im Übrigen vor, dass der übliche **Kalkulationszeitraum**, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, 20 Jahre beträgt (VwGH 17.10.2001, 98/13/0025, und 24.2.2000, 97/15/0166; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 2 Tz 14.2).

Im Hinblick darauf, dass zum einen eine Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung, zum anderen aber keine Ausnahme zur Anwendbarkeit von § 2 Abs. 2 LVO vorliegt, ist es freilich gar nicht notwendig, eine Kriterienprüfung vorzunehmen. Denn nach der genannten

Regelung, auf die sich die Bf im Vorlageantrag zu Recht beruft, sind bei Beginn einer Betätigung mit Einkunftsquelleneigenschaft "Anlaufverluste" jedenfalls durch endgültige Veranlagung zu berücksichtigten (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 425; Neuber, ÖStZ 1997, 252 ff)). Der entscheidende Referent verkennt bei dieser Beurteilung nicht, dass die Hingabe des Darlehens bei isolierter Betrachtung als zeitlich begrenzte Betätigung zu werten wäre (was wohl die Beurteilung als Liebhaberei zur Folge hätte, da kaum anzunehmen ist, dass die gesamten Darlehenszinseinnahmen die damit in Zusammenhang stehenden Zinsaufwendungen übersteigen). Allerdings wurde bereits ausgeführt, dass und weshalb die Darlehenshingabe nicht isoliert zu betrachten ist, sondern gemeinsam mit dem Eingehen der Beteilung die maßgebliche Beurteilungseinheit darstellt. Da nun aber die Beteiligung als Aktionärin zweifelsfrei von vornherein nicht befristet ist, wird diese Eigenschaft, die bei isolierter Betrachtung zunächst nur einem Teil der Betätigung zukommt, denknotwendigerweise zur Eigenschaft der gesamten Beurteilungseinheit.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung (unter Bestätigung der bereits mit Berufungsvorentscheidung vorgenommenen teilweisen Stattgabe) statzugeben.

Feldkirch, am 7. August 2006