

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X, vertreten durch Y, gegen die gem. § 200 Abs 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheide des Finanzamtes Z vom 26. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im März 1990 eröffnete die Bw. ein Einzelunternehmen als Handelsagentin mit dem Betriebsgegenstand "Handel mit biologischen Düngemitteln" an ihrer privaten Wohnadresse.

Die Bw. reichte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre ab 1990 ein und erklärte in diesen Jahren folgende Beträge als Umsätze bzw. Betriebsergebnisse:

Jahr	Umsatz	Betriebsergebnis
1990	unter 40.000,00	-21.568,00
1991	unter 40.000,00	-39.421,00
1992	127.796,76	-199.523,00
1993	100.044,02	-163.409,00

1994	516.212,80	-14.722,00
1995	875.697,50	15.686,00
1996	1.077.188,33	-148.515,00
1997	1.052.848,56	-330.713,00 davon 16.891,00 aus laufendem Geschäft

Die Veranlagung der Einkünfte der Bw. erfolgte bis zum Jahr 1993 erklärungsgemäß. Für die Jahre 1994, 1995 und 1996 wurden die Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S - 14.722,- (1994), S 15.686,- (1995) und S -148.515,- (1996) anerkannt.

Im Jahr 2000 teilte die Bw. mit, dass sie per 30. 6. 1997 ihren Betrieb aufgegeben habe.

Das Finanzamt führte im Jahr 2001 eine Betriebsprüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1997 im Unternehmen der Bw. durch, in deren Rahmen in TZ 14 festgestellt wurde, dass die Tätigkeit der Bw. Liebhaberei darstelle und die von der Bw. angegebenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher in den aufgrund der Betriebsprüfung gemäß § 200 Abs 1 BAO und § 303 Abs 4 BAO erlassenen vorläufigen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1995 bis 1997 vom 26. 2. 2001 mit Null angesetzt wurden. Zur Begründung wurde betreffend den Anlaufzeitraum ausgeführt, dass schon ab Beginn der Betätigung Erlöse angefallen seien, weshalb gemäß Punkt 9.4 der Liebhabereireichtlinien AÖF 47/1998 der Anlaufzeitraum ab Beginn der Betätigung zu laufen begonnen habe, Vorbereitungshandlungen seien nicht anzunehmen, da diesen üblicherweise keine Erlöse gegenüberstanden, im vorliegenden Fall jedoch bereits im Jahr 1990 Erlöse angegeben worden seien.

Die Nettoumsätze 1990 bis 1997 hätten S 3.260.966,- betragen, die Handelseinkäufe S 2.532.315,49, sodass sich ein Rohaufschlag von 28,77 % ergäbe. Der Gesamtverlust 1990 bis 1997 betrage S -554.581,-.

Bei Annahme von mehreren guten Jahren wie 1995 würde sich aufgrund der Aufwendungen nach Meinung des Finanzamtes erst nach 80 Jahren ein Gesamtgewinn ergeben, bei welcher Berechnung noch nicht berücksichtigt sei, dass die Kraftfahrzeugkosten, welche in den vorliegenden Jahren kaum geltend gemacht wurden, da der Lebensgefährte der Bw. die Fahrten ohne Kosten übernommen habe, zusätzlich anfallen würden.

Selbst wenn sich ein theoretischer Gewinn ab 1998 ergäbe, würde sich erst ab dem 20. Jahr der Betätigung ein Gesamtgewinn ergeben. Dies würde aber den im Hinblick auf die Art der Betätigung geltenden Wert eines überschaubaren Zeitraumes eindeutig überschreiten. Auch der in den Liebhabereireichtlinien enthaltene Zeitraum von 12 Jahren wäre überschritten.

Die Nichterzielung eines Gesamtgewinnes in einem überschaubaren Zeitraum sei eindeutig ersichtlich, es ergäbe sich aus dem Sachverhalt auch, dass die Krankheit der Bw. keinen massiven Einfluß auf die Umsätze der Betätigung der Bw. gehabt habe.

Die Bw. erhob Berufung gegen die gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 und kritisierte die Anwendung der Liebhabereirichtlinien 1997, obwohl nach Meinung der Bw. die Liebhabereiverordnung 1992 anzuwenden gewesen wäre.

Der angenommene überschaubare Zeitraum von 12 Jahren sei nur bei der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern im Nahbereich der Lebensführung anzuwenden, nicht aber, wenn an Hand objektiver Umstände die Absicht vorliege, einen Gewinn zu erzielen.

Zu den Liebhabereirichtlinien 1997 sei zu sagen, dass der 12 Jahreszeitraum nur bei der Liebhabereivermutung bei der Bewirtschaftung von Gebäuden relevant sei, wenn erste Aufwendungen vor dem 14. 11. 1997 angefallen seien, allenfalls noch bei Liebhabereivermutung im Rahmen der Bewirtschaftung im Nahbereich der Lebensführung oder bei Tätigkeiten mit privater Neigung, falls der 12-jährige Zeitraum der üblichen Rentabilitätsdauer entspreche.

Im Bereich der objektiven widerlegbaren Einkunftsquellenvermutung, wie sie bei dem vorliegenden Handel mit biologischen Pflanzenschutzmitteln vorliege, sei ein 12-jähriger Gesamtgewinnzeitraum nicht enthalten.

Die Begründung der Betriebsprüfung, welche von einem 12- jährigen Zeitraum zur Erzielung eines Gesamtgewinnes ausgegangen sei, gehe damit nach Ansicht der Bw. ins Leere.

Nach Ansicht der Bw. hätte vielmehr eine auch im Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg-Schuch angeführte Kriterienprüfung stattfinden müssen und an Hand objektiver Kriterien auf die subjektive Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, rückgeschlossen werden müssen, welcher nur angestrebt aber nicht erreicht werden hätte müssen.

In einer Kriterienprüfung hätte im Einzelfall geprüft werden müssen, ob das Handeln der Bw. wirtschaftlichen Grundsätzen entsprochen habe, wobei unvorhergesehene Umstände, wie Krankheit etc. als unschädlich zu werten seien.

Hinsichtlich des Ausmaßes und der Entwicklung der Verluste führte die Bw. aus, dass diese seit 1992 stark abgenommen hätten und im Jahr 1995 erstmals ein Gewinn erzielt worden sei. Auch im Jahr 1996 wäre ein Gewinn erzielt worden, wenn nicht außerordentlich hohe Werbeausgaben in diesem Jahr angefallen wären.

Im Zeitraum 1990 bis 6/1997 sei ein Gesamtverlust von S -545.190,- entstanden, wobei der von der Betriebsprüfung festgestellten Wert von S -571.472,- um die Investitionsfreibeträge 1991 und 1994 korrigiert werden müsste. Im Jahr 1997 sei das Unternehmen an Herrn E., den

ehemaligen Lebensgefährten der Bw. veräußert worden, welcher nach Angaben des steuerlichen Vertreters im Jahr 1998 mit dem Unternehmen einen Gewinn von S 82.000,- erzielt habe.

Betreffend die äußeren Verlustursachen gab die Bw. an, dass der Beitritt zur EU den Konkurrenzdruck ab 1. 1. 1995 erheblich verschärft habe und auch vergleichbare Unternehmen einen Umsatzrückgang von ca. 1/3 zu beklagen gehabt hätten. Diese äußere Verlustursache spreche gegen die Liebhabereiannahme.

Als Reaktion auf den EU Beitritt habe die Bw. dass Werbebudget erhöht und die Werbestrategie auf gezielte Stoßwerbung geändert und daneben auch erstmals Produktkataloge und Spritzpläne für mehrere Jahre verteilt. Außerdem seien punktuelle Seminare abgehalten worden, welche Reiskosten vermeiden helfen sollten. Der Betrieb sei auch in die Liste der sogenannten "Erntebetriebe" aufgenommen worden, was mit einem Prüfzertifikat, welches Umsatzanstiege bewirkte, verbunden war.

Aufgrund der geschilderten Kriterien sei im vorliegenden Fall nicht von einem Liebhabereibetrieb auszugehen.

Da die Verfehlung eines Gesamtüberschusses aufgrund unvorhergesehener Umstände für die Liebhaberei unschädlich sei, so führt die Bw. aus, dass die von der Betriebsprüfung angeführte Meinung, dass die Umsatzergebnisse eindeutig gegen eine massive Einflußnahme der Krankheit auf die Ausübung der Betätigung sprächen, unrichtig sei. Dies deshalb, weil sich aufgrund der Zeitkette Bestellung bis Lieferung in der Branche der Bw. erst ein Jahr im nachhinein die Krankheit der Bw. ausgewirkt habe und die Arbeitskraft der Bw. vorübergehend durch ihren damals arbeitslosen Lebensgefährten wettgemacht worden sei.

Die Bw. gab an, dass die Lebensgemeinschaft im Jahr 1997 zerbrochen sei, sie aber ihre Krankheit überwinden habe können und krankheitsbedingt in Frühpension gegangen sei und ihr Unternehmen verkauft habe.

Die unerwartete Kündigung des Lebensgefährten der Bw., der bei der Firma Kwizda gearbeitet habe, sei für das Unternehmenskonzept der Bw. schädlich gewesen, da dieses Arbeitsverhältnis aufgrund der Branchennähe für das Unternehmen der Bw. Synergieeffekte gebracht habe.

Nach Ansicht der Bw. sei die Begründung für die Liebhaberei falsch, da die von der Bw. geführte Kriterienprüfung gegen die Liebhabereiannahme oder jedenfalls für eine Ausweitung des Verlustzeitraumes spreche und unerwartete Umstände vorlägen, welche nicht liebhabereischädlich seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob der von der Bw. ausgeübte Handel mit biologischen Düngemitteln in den Jahren 1995 bis 1997 eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich aus steuerlicher Sicht um eine sogenannte Liebhabereitätigkeit handelt.

Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" im Sinne des § 2 Abs 2 EStG ist abzuleiten, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen, oder mangelt es bei einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne vor. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliegt ist in erster Linie die objektive Eignung zur Gewinnerzielung maßgebend und erst in zweiter Linie die Absicht des Steuerpflichtigen von Bedeutung.

Die Frage der Liebhaberei ist im vorliegenden Fall nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. 33/1993) zu beurteilen.

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

Die objektiven Umstände aufgrund welcher das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht geprüft werden, sind in § 2 Abs 1 LVO geregelt und lauten:

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender in § 2 Abs 1 LVO aufgezählter objektiver Umstände zu beurteilen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1),
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (Z 2),
- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird (Z 3),
- Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (Z 4),
- Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung (Z 5),

- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) (Z 6).

Gemäß § 1 Abs 2 Z 1 LVO ist hingegen Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (u.a. Luxusgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Gemäß § 1 Abs 2 Z 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Vorweg ist im vorliegenden Fall zunächst die Frage zu klären, ob die Tätigkeit der Bw. unter die typischen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten des § 1 Abs 1 LVO oder unter die Betätigungen des § 1 Abs 2 LVO, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, fällt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist der von der Bw. in den Jahren 1990 bis 1997 neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit ausgeübte Handel mit biologischen Düngemitteln unter § 1 Abs 1 LVO einzuordnen, da hier keine typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung der Bw. begründete Neigung zurückzuführende Tätigkeit vorliegt, sondern die Bw. die Tätigkeit nach Art, Umfang und Intensität in einer Weise ausgeübt hat, welche nicht auf eine hobbymäßige Betätigung schließen lässt. Die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist zunächst zu vermuten.

Diese Vermutung kann anhand der in § 2 Abs 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden.

Nach der Zuordnung der vorliegenden Betätigung unter § 1 Abs 1 LVO war ein Anlaufzeitraum gem. § 2 Abs 2 LVO anzunehmen und die Beurteilung betreffend das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle für die Streitjahre 1995 bis 1997 an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO vorzunehmen:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z1):

In den Jahren von 1990 bis 1997 erwirtschaftete die Bw. einen Gesamtverlust aus Gewerbebetrieb von S -545.190,-, wobei sich in dem Zeitraum der Betätigung neben Verlusten nur im Jahr 1995 ein geringfügiger Gewinn von S 15.686,- ergab. Die Umsätze stiegen von 1990 bis 1997 an.

Beurteilt man die Verluste in bezug auf die konkrete Tätigkeit der Bw., so sind diese als hoch zu werten, da mitzubeachten ist, dass der Bw. durch die Mithilfe des Lebensgefährten keine Fahrtkosten erwachsen sind.

Das Gesamtausmass der Verluste von S -545.190,- in knapp 7,5 Jahren und deren Entwicklung spricht für die Annahme von Liebhaberei.

Verhältnis der Verluste zu den Überschüssen (Z 2):

Der im Jahr 1995 erwirtschaftete Gewinn von S 15.686,- ist im Verhältnis zu den in den anderen Jahren erwirtschafteten Verlusten gering und nicht von wirtschaftlicher Bedeutung.

Die Verluste von 1990 bis 1997 sind so hoch, dass die objektive Eigung einen Gesamtgewinn in einem den Gegebenheiten des vorliegenden Betriebes entsprechenden absehbaren Zeitraum zu erwirtschaften, nicht gegeben war und ein solcher Gesamtgewinn sich objektiv nicht ergeben hätte können.

Das Verhältnis des geringen Gewinnes zu den hohen Verlusten in dem vorliegenden Zeitraum spricht für die Annahme der Liebhaberei.

Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (Z 3):

Aufgrund der hauptberuflich ausgeübten Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit in Wien, war es der Bw. nicht möglich den Betrieb des Handels mit biologischen Düngemitteln in einer Weise auszuüben, die eine objektive Ertragsfähigkeit in einem absehbaren Zeitraum ergeben hätte.

Da die Bw. biologische Pflanzenschutzmittel anbot, war die Verkaufsmöglichkeit aufgrund der Tatsache, dass die Landwirte jahrelang chemische Mittel der Firma Kwizda bevorzugten, erschwert.

Nach den üblichen wirtschaftlichen Gepflogenheiten der vorliegenden Branche hätten aufgrund des geleisteten Mitteleinsatzes sich bei besserer interner Organisation und alleiniger Ausübung des Handels Überschüsse bzw. geringere Verluste ergeben können.

Der Gesamtverlust im Jahr 1997 ist mit S -545.190,- so hoch, dass objektiv die Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten ist. Diese Tatsache spricht ebenfalls für die Annahme der Liebhaberei.

Marktgerechtes Verhalten in bezug auf angebotene Leistungen (Z 4) und auf die Preisgestaltung (Z 5):

Das Unternehmenskonzept der Bw. beruhte darauf, dass ihr Lebensgefährte als Außendienstverkäufer für chemische Pflanzenschutzmittel auf seinen Außendienstfahrten die biologischen Pflanzenschutzmittel des Unternehmens der Bw. mitverkaufen sollte und dabei

die Fahrtkosten für die Bw. entfielen. Der Lebensgefährte der Bw. wurde im Jahr 1995 von seiner Firma gekündigt, sodass dieses Konzept aufgegeben werden musste.

Das Verhalten der Bw. in bezug auf die angebotenen Leistungen war aufgrund der geschilderten Vorgangsweise nicht marktüblich und die angebotenen Leistungen konnten nach Kündigung des Lebensgefährten nicht mehr in der vorher üblichen Weise angeboten werden. Die Möglichkeit geringere Verluste bzw. Gewinne zu erzielen war ab diesem Zeitpunkt nicht gegeben, da der Entfall der Fahrtkosten nicht mehr gegeben war und die Bw. höhere Kosten für Fahrten bzw. Kosten für zusätzliche Werbemaßnahmen in Kauf nehmen musste.

Verbesserungsmaßnahmen (Z 6):

Die Bw. hat sich bemüht den Ausfall der Fahrtätigkeit ihres Lebensgefährten durch einen ab 1996 höheren Werbeaufwand auszugleichen (Werbeaufwand 1995: ca. S 45.000,- 1996:ca. S 173.000,-). Es wurde dadurch zwar eine Umsatzsteigerung bewirkt, doch stieg der Verlust von dem Gewinn 1995 in Höhe von S 15.686,- auf den Verlust 1996 in Höhe von S -148.515,-. Die Verbesserungsmaßnahmen wurden zwar gesetzt, doch sie führten im Gegensatz zu den Plänen der Bw. zu einer Erhöhung des Verlustes statt zu einer Gewinnsteigerung.

Die negative Auswirkung der von der Bw. gesetzten Verbesserungsmaßnahme spricht ebenfalls für die Annahme der Liebhaberei

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ergibt das Gesamtbild, dass durch die Art, wie die Bw. ihre Tätigkeit ausgeführt hat, nicht von einer objektiven Eignung zur Ertragsorientierung auszugehen ist. Die Kriterienprüfung hat ergeben, dass die Tätigkeit der Bw. nicht geeignet war, in einem absehbaren (der Branche der Bw. entsprechenden) Zeitraum, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Der Gesamtverlust kann in einem absehbaren Zeitraum nicht ausgeglichen werden. Die Tätigkeit der Bw. stellt daher Liebhaberei dar, da bei einer nebenberuflichen Tätigkeit bei durchschnittlichen Einkünften aus nichtselbstäniger Arbeit eine wirtschaftlich denkende Person sich schon nach kurzer Zeit zusätzliche Einkünfte aus der Tätigkeit erwartet und bei Nichteintritt von Einkünften diese Tätigkeit einstellt.

Aus den oben angeführten Gründen war der Berufung der Bw. daher keine Folge zu geben und die ursprünglich gemäß § 200 Abs 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997, in welchen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null festgestellt worden sind, waren gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig zu erklären, da die Ungewissheit ob die Tätigkeit der Bw. Liebhaberei darstellt entfallen ist.

Der vorliegende Zeitraum war ausreichend, um zum Ergebnis zu kommen, dass die von der Bw. ausgeübte Tätigkeit des Handels mit biologischen Düngemitteln im Streitzeitraum 1995 bis 1997 endgültig nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen ist.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 11. Juli 2005