



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 9

GZ. RV/0226-G/05

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G, W, vertreten durch Walpurga Schneider-Kolovratnik, Steuerberaterin, 1080 Wien, Piaristengasse 18/6, vom 27. Februar 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch HR Dr. Kark Beck, vom 27. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2001 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Bw ist nichtselbständig tätig und bezieht daraus Einkünfte im Betrag von etwa 1,7 bis 1,8 Millionen Schilling jährlich. Daneben betreibt er eine Schmuck- und Nähboutique, die er am 1. Dezember 1985 in der L-Gasse in Wien eröffnete und – nach Standortwechsel - seit Mitte 1992 in der M-Straße führt. Seine Ehepartnerin ist beim ihm angestellt und Verkäuferin in der Boutique.

Strittig ist, ob der Betrieb dieser Schmuck- und Nähboutique in den Streitjahren einkommensteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen ist (so das Finanzamt).

Mit Vorhaltsschreiben vom 31. Mai 1994 ersuche das Finanzamt den Bw unter Bezugnahme auf die von ihm eingebrachten Jahreserklärungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1992, zur Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht zu den Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben, zum marktgerechten Verhalten bezüglich der angebotenen Leistung sowie der Preisgestaltung und zu Verbesserungsmaßnahmen Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben seiner steuerlichen Vertreterin vom 31. August 1994 beantwortete der Bw den Vorhalt dahingehend, dass es ihm trotz intensivster und langwieriger Bemühungen nicht möglich gewesen sei, für das Geschäftslokal in der L-Gasse einen Käufer oder Nachmieter zu finden. So habe das Geschäftslokal Mitte des Jahres 1999 ohne Nachfolger aufgegeben werden müssen. In der von ihm betriebenen Schmuck- und Nähboutique würden alle einschlägigen Artikel und Waren, wie sämtliches Nähzubehör, Knöpfe Garne, Wolle, Gobelins für diverseste Näh-, Stick-, Strick- und Handarbeiten angeboten, wobei ein Teil dieser Artikel zu vorgeschriebenen Preisen verkauft werde. Es könne somit von keinem nicht marktgerechten Verhalten gesprochen werden. Infolge Stilllegung des Betriebes in der heute nicht mehr als Einkaufsgegend frequentierten L-Gasse und ausschließlicher Konzentration auf das Geschäft in der M-Straße sowie durch Abbau von Personal (so sei seit Mitte 1992 nur mehr ein Dienstnehmer beschäftigt) seien von seiner Seite sehr wohl Verbesserungsmaßnahmen gesetzt worden, die in Kürze ihren Niederschlag finden würden.

In der Folge setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1992 bis 1994 unter Berücksichtigung der angeführten Verluste (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) vorläufig fest (Beträge in Schilling):

Jahr	Umsatz	Einkünfte
1992	unbekannt	unbekannt
1993	904.563	-174.620
1994	1.029.551	-99.330

In einer gesonderten Begründung vom 3. Juni 1996 führt das Finanzamt zur Einkommensteuer aus, die Veranlagung erfolge vorläufig, weil hinsichtlich der im § 2 Abs. 1 Z 1 und 3 Liebhábereiverordnung genannten Umstände (Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben) noch Ungewissheit über das Gesamtbild der Tätigkeit bestehe. Hinsichtlich der Umsatzsteuer erfolge lediglich für das Jahr 1992 eine vorläufige Veranlagung. Ab dem 1. Jänner 1993 sei eine nichtunternehmerische Tätigkeit nur mehr in den Fällen des § 1 Abs. 2 Liebhábereiverordnung anzunehmen.

Die Einkommensteuer für 1995 bis 2000 setzte das Finanzamt unter Berücksichtigung der angeführten Verluste (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) danach vorläufig fest (Beträge in Schilling):

Jahr	Umsatz	Einkünfte
1995	829.487	-202.877

1996	940.167	-165.911
1997	891.238	-142.912
1998	851.630	-168.575
1999	792.816	-232.500
2000	753.699	-183.972

Für das Jahr 2001 erklärte der Bw die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der angeführten Verluste (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) (Beträge in Schilling):

Jahr	Umsatz	Einkünfte
2001	818.064	-186.635

Mit den (hier angefochtenen) Bescheiden vom 27. Jänner 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2001 unter Außerachtlassung der Verluste aus dem Gewerbebetrieb und für 1996 bis 2000 ebenfalls unter Außerachtlassung der Verluste aus dem Gewerbebetrieb endgültig fest. Zur Begründung führt das Finanzamt aus, dass die Tätigkeit aus dem Gewerbebetrieb "Schmuck- und Nähboutique" sowohl bei Betrachtung der bisherigen Ertragsentwicklung, als auch bei Beurteilung des Gesamtbildes nicht dazu geeignet sei, auf Dauer einen Gewinn abzuwerfen. Somit stelle diese Tätigkeit keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG dar, weshalb die Verluste nicht anerkannt würden.

Dagegen wendet sich der Bw mit Berufungsschreiben seiner steuerlichen Vertreterin vom 27. Februar 2003. In einer mit Schreiben seiner steuerlichen Vertreterin vom 15. April 2003 nachgeholt Begründung führt der Bw im Wesentlichen aus, dass er sehr wohl bemüht sei, Gewinne zu erwirtschaften. Neben den ursächlichen Artikeln einer Schmuck- und Nähboutique, wie diverses Strick- und Stickmaterial, Wolle, Nähzubehör, Knöpfe usw. einerseits und Modeschmuck andererseits sei seit Herbst 2001 das Sortiment durch Hinzunahme von Wäsche, überwiegend Damenwäsche, erweitert worden, um ein breiteres und vielfältigeres Angebot zu bieten. Auch die Preispolitik könne weder als überhöht noch als zu niedrig angesetzt betrachtet werden, weil für den größten Teil der angebotenen Artikel sog. "vorgeschrifte Preise" gälen. Die Ursache für die schlechte Wirtschaftssituation liege im externen Bereich. Erst sei das Haus, in dem die Boutique untergebracht sei, über mehrere Jahre renoviert worden und mit einem Gerüst versehen gewesen. Anschließend sei die Neugestaltung der "äußeren M-Straße" erfolgt und es sei ebenfalls jahrelang eine Baustelle vor der Eingangstür gewesen. Seit einigen Jahren leide dieser Straßenzug unter der gewerbsmäßigen Prostitution, wobei dieses Gewerbe auch tagsüber, während der normalen Geschäftsöffnungszeiten, ausgeübt werde. Trotz massiver Anrainerproteste sei es

offensichtlich nicht möglich, diesem Tun Einhalt zu gebieten und umso schwieriger, den Umsatz zu forcieren. Auf alle diese Ereignisse habe er nicht den geringsten Einfluss. Er sei weder im Stande, die vor seinem Geschäftslokal agierenden Damen an ihrer Tätigkeit zu hindern noch sei es ihm möglich, den Umsatz durch noch durchzuführende Renovierungsarbeiten zu erhöhen. Aus diesen Gründen sei zu entnehmen, dass er keine Möglichkeiten, außer den bereits durchgeführten Versuchen, habe, den Geschäftsverlauf zu seinen Gunsten zu beeinflussen. Weiters sei festzustellen, dass er Angestellter in der Schmuckbranche sei. Bei Schmuckmessen trete er auch als Einzelunternehmer auf, um Informationen, Trends, Insiderwissen, Marktforschung usw. aus erster Hand aus Sicht des Einzelunternehmers zu erhalten bzw. zu betreiben.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im April 2005 zur Entscheidung vor.

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 gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 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.

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).

Die Ermittlung des bisherigen Gesamtergebnisses der Betätigung ist lediglich eine Zwischenkontrolle, ob ein Gesamtverlust vorliegt und deshalb eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen ist. Ein theoretischer Veräußerungsgewinn ist bei dieser Zwischenkontrolle nicht einzubeziehen. Ein zum Zeitpunkt der Liebhaberei bestehender Gesamtverlust zieht aber nicht unbedingt die Annahme von Liebhaberei nach sich. Ist das Gesamtergebnis bisher negativ, so muss anhand der Kriterien beurteilt werden, ob das Verhalten des sich

betätigenden wirtschaftlich sinnvoll ist und er nach künftigen Gewinnen (also einem künftigen Gesamtgewinn) strebt.

Eine anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn der Steuerpflichtige durch ein wirtschaftlich sinnvolles Verhalten stets (dh. in jedem Veranlagungszeitraum) Gewinnerzielungsabsicht zeigt. Ob das Verhalten wirtschaftlich sinnvoll ist, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anhand der Kriterien im Sinne des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung zu beurteilen (Kriterienprüfung). Bei der Kriterienprüfung handelt es sich um eine Wirtschaftlichkeitsprüfung unter Fremdvergleichsgesichtspunkten und setzt eine eingehende Befassung mit den näheren Umständen der Betätigung voraus.

Da die Liebhabereiverordnung das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219). Bei der Beurteilung der anhand objektiver Umstände nachvollziehbaren Gesamtgewinnerzielungsabsicht handelt es sich daher um eine rückblickende Beurteilung. Es ist im Nachhinein zu beurteilen, ob die bisherige Betätigung wirtschaftlich sinnvoll war und der Steuerpflichtige – allenfalls nach strukturverbessernden Maßnahmen - Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte. Ein theoretischer Veräußerungsgewinn ist bei dieser Beurteilung nur einzubeziehen, wenn der Steuerpflichtige eine konkrete Veräußerungsabsicht nachweisen kann oder es in der besonderen Eigenart der Betätigung liegt, die stillen Reserven erst sehr spät bzw. bei ihrer Beendigung aufzudecken.

Als angemessen gilt – analog zum absehbaren Zeitraum, aber im Gegensatz dazu nicht jedenfalls vom Beginn der Betätigung, sondern von jedem beliebigen Zeitpunkt an gerechnet – eine Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Angemessen ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als angemessen gelten.

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).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219).

Liebhaberei bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung wird vor allem dann vorliegen, wenn persönliche Motive für das Dulden von Verlusten ausschlaggebend sind. Dies können sein:

- 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").

Liebhaberei liegt ab jenem Zeitpunkt vor,

- ab dem der Steuerpflichtige es unterlassen hat, erkennbar notwendige strukturverbessernde Maßnahmen zur Erzielung eines Gesamtgewinns in einem (noch) angemessenen Zeitraum zu setzen oder
- ab dem der Steuerpflichtige hätte erkennen müssen, dass auf Grund von Unwägbarkeiten, gewöhnlichen Risiken oder aus anderen Gründen – von diesem Zeitpunkt an gerechnet – in einem (noch) angemessenen Zeitraum kein Gesamtgewinn (mehr) zu erwarten ist, die Betätigung also wirtschaftlich nicht (mehr) sinnvoll ist.

Im Berufungsfall hat das Finanzamt – obwohl vom Bw Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage genannt wurden (Wechsel des Standortes, Ergänzung des Warenangebots) keinerlei Ermittlungen angestellt, ob die bisherige Betätigung wirtschaftlich sinnvoll war und der Bw sich – allenfalls nach Setzen von strukturverbessernden Maßnahmen – überhaupt noch Hoffnungen auf zukünftige Gewinne machen durfte, ob und welche Maßnahmen zur Verbesserung der Situation der Bw im Lauf der Jahre seit 1992 gesetzt hat, ob diese rechtzeitig, sinnvoll und ausreichend waren, ob im Berufungsfall – was durchaus denkbar wäre - persönliche Motive für das Dulden von Verlusten, insbesondere die sonst steuerlich

nicht abzugsfähige Versorgung der Ehepartnerin oder die Erhaltung einer Beschäftigung bzw. Existenzgrundlage für diese, ausschlaggebend sind, und ob – unter Zugrundelegung dieser Feststellungen - die Betätigung allenfalls noch in den ersten Jahren des Streitzeitraums als Einkunftsquelle, in späteren Jahren des Streitzeitraumes aber – weil noch immer nicht eingestellt, obwohl bereits deutlich erkennbar ist, dass sie niemals erfolgbringend sein kann – als Liebhaberei zu beurteilen ist.

Da das Finanzamt Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte ergehen können, waren die angefochtenen Bescheide aufzuheben und an die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen. Im weiteren Verfahren ist das Finanzamt an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Das Finanzamt ist für das fortgesetzte Verfahren darauf hinzuweisen, dass bei einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung) eine vorläufige Abgabenfestsetzung (vorläufige Veranlagung) zum Zwecke der Beobachtung der Entwicklung der Betätigung für eine spätere Liebhabereibeurteilung nicht zulässig ist. Das Finanzamt hat vielmehr bei der Kriterienprüfung für das jeweilige Veranlagungsjahr abschließend zu beurteilen, ob die vom Abgabepflichtigen gesetzten Maßnahmen ihrer Art nach geeignet sind, die Ertragslage zu verbessern. Es kommt aber nicht darauf an, ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024).

Graz, am 28. April 2005