



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., H., A.-Weg 8, vom 28. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 26. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und betreibt seit dem Jahre 1991 selbständig nebenberuflich ein Fotokopierstudio. Nachdem die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2003 vorerst vorläufig festgesetzt wurden, wurden schließlich vom Finanzamt am 26. Januar 2005 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide erlassen, wobei die nebenberufliche Tätigkeit des Bw. ertragsteuerlich nicht anerkannt wurde.

Als Begründung hiezu hat das Finanzamt im Wesentlichen angeführt, dass mit der seit 1991 nebenberuflich betriebenen Tätigkeit bisher ein erheblicher Gesamtverlust erwirtschaftet worden sei. Aus dem Ausmaß und der Entwicklung der Verluste sowie dem Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen sei erkennbar, dass die vorliegende Betätigung in der Form, wie sie vom Bw. betrieben werde, nicht ertragsfähig sei.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. Berufung und führte sinngemäß aus, gegenständlich würden deutlich jene Umstände überwiegen, die für die steuerliche Beachtlichkeit seiner Nebentätigkeit sprächen. Es sei richtig, dass die Bemühungen der letzten 2 bis 3 Jahre nicht die gewünschten Ergebnisse erbracht hätten. Dies sei auf die allgemeine Wirtschaftslage

zurückzuführen (siehe dazu die Statistik der Wirtschaftskammer) sowie das schwierige wirtschaftliche Umfeld, sodass sich die Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes zeitlich verzögere. Kleine Gewerbetreibende, die nebenberuflich tätig seien, müsste ein entsprechender Zeitraum für eine Beurteilung eingeräumt werden. Gegenständlich werde ein Zeitraum von 15 Jahren für angemessen gehalten, weshalb um entsprechende Verlängerung jenes Beobachtungszeitraumes, in dem ein Gesamtgewinn zu erwirtschaften sei, ersucht werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2005 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, die vom Bw. seit dem Jahr 1991 nebenberuflich betriebene gewerbliche Tätigkeit (Kopierstudio) habe bisher mit Ausnahme von geringfügigen Gewinnen in den Jahren 1997 und 1998 (1.055,00 S (76,67 €) bzw. 2.225,95 S (161,77 €)) lediglich Verluste erwirtschaftet, teilweise in erheblicher Höhe (der im Jahr 1999 ausgewiesene Gewinn in Höhe von 21.686,00 S (1.575,98 €) sei lediglich durch den Verkauf eines Wirtschaftsgutes zustande gekommen und wäre überdies um den Buchwert dieses Wirtschaftsgutes von 61.032,00 S (4.435,37 €) zu reduzieren, sodass sich auch hier ein Verlust ergeben würde). Die Ankündigung des Bw. zu Beginn des Jahres 1997 - die bisher realisierten Verluste würden auf einer langfristigen Aufbauplanung beruhen, ab 1997 würden jedoch nachhaltige Gewinne anfallen, welche bereits in zwei Jahren einen Gesamtüberschuss ergeben würden – habe sich nicht bewahrheitet. Eine mit Schreiben des Finanzamtes vom 2. Oktober 2005 vorgenommene Kriterienprüfung bzw. Befragung nach den Ursachen der Verluste und den Verbesserungsmaßnahmen sei im Wesentlichen in der Weise beantwortet worden, es sei ab 2002 ein zusätzliches Kopiergerät in Verwendung und zukünftig würden verstärkt Werbemaßnahmen getätigt, sodass die Gewinne bis 2005 die Verluste abdecken würden. Entgegen dieser Prognose wären jedoch auch die Ergebnisse der Folgejahre negativ.

Gegenständlich liege eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (BGBl. 1993/33, LVO) vor, weshalb auf Grund von § 2 Abs. 2 LVO die Ergebnisse der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn der gegenständlichen Tätigkeit jedenfalls steuerlich beachtlich seien. Würden nach diesem Anlaufzeitraum weiterhin Verluste erzielt, sei anhand der in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Umstände zu prüfen, ob auch für die Folgejahre vom Vorliegen von Einkünften auszugehen sei (Kriterienprüfung).

Im gegenständlichen Fall seien die Verluste nicht nur erheblich, sie seien in den letzten Jahren (trotz schwankender Ergebnisse) insgesamt sogar noch angestiegen. Die Ursachen dafür lägen in erster Linie in den hohen Anschaffungskosten (einschließlich Abschreibungen) der Betriebsmittel, welche zusammen mit den übrigen Betriebsausgaben nicht durch die Einnahmen kompensiert würden. Die Ausführungen in der Berufung - die Bemühungen der

letzten 2 bis 3 Jahre hätten auf Grund der allgemeinen Wirtschaftslage nicht die gewünschten Ergebnisse erbracht und beim gegenständlich nebenberuflich betriebenen Gewerbe sei erst nach 15 Jahren ein Gesamtgewinn erwirtschaftbar – könnten nicht nachvollzogen werden. Gerade zum Wesen eines auf Gewinn ausgerichteten und daher kaufmännisch denkenden Unternehmers gehöre es, dass er sich dem geänderten Konsumverhalten bzw. einer geänderten Nachfrage nicht "hilflos" ausgeliefert sehe, sondern dass er diesen äußeren Umständen durch entsprechende Bemühungen und Anpassungen an die Marktsituation entgegensteuere. Diesbezüglich sei vom Bw. jedoch lediglich im Jahr 2000 vorgebracht worden, dass er in Zukunft verstärkt Werbemaßnahmen tätigen werde, was sich aber nicht bestätigt habe. Abgesehen davon seien auch keine sonstigen Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage erkennbar. Da sich somit auf Grund der Kriterienprüfung im Wesentlichen keine für die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes sprechende Umstände ergeben hätten, sei für den Berufszeitraum nicht mehr von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Der Bw. hat hierauf einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt und dies damit begründet, der in der Berufungsvorentscheidung getätigte Kriterienvergleich sei wirtschaftsfremd und betreff des Zeitrahmens zu eng.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. 1993/33, 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 und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist, falls bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Bei der nebenberuflichen Tätigkeit des Bw. handelt es sich unbestrittenermaßen um eine Betätigung mit der Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, also um eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit.

Liegen bei einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung Verluste vor, so ist anhand objektiver Umstände zu prüfen, ob diese mit nachvollziehbarer Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird. Eine anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gewinnerzielungsabsicht liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige durch ein wirtschaftlich sinnvolles Verhalten stets, also in jedem Veranlagungszeitraum, eine Gewinnerzielungsabsicht zeigt. Ob das Verhalten wirtschaftlich sinnvoll ist, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anhand der Kriterien im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO zu beurteilen.

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 LVO entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.2.2002, 96/15/0219; VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Der Bw. hat mit seiner nebenberuflichen Tätigkeit in den Jahren 1991 bis 1994 rund 100.000,00 S (7.267,28 €) und in den verfahrensgegenständlichen Jahren 1995 bis 2003 rund 250.000,00 S (18.168,21 €) an Verlusten erzielt. Lediglich in den Jahren 1997 und 1998 hat es mit 1.055,00 S (76,67 €) bzw. mit 2.225,95 S (161,77 €) geringfügige Einnahmenüberschüsse gegeben.

Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung zur Gewinnerzielungsabsicht des Bw. unter Bezugnahme auf die Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO ausgeführt, dass die Verluste erheblich und in den letzten Jahren sogar insgesamt angestiegen seien, wobei die Ursachen dafür in erster Linie in den hohen Anschaffungskosten (einschließlich Abschreibungen) der Betriebsmittel liegen würden, welche zusammen mit den übrigen Betriebsausgaben nicht durch die Einnahmen kompensiert werden könnten. Das Vorbringen des Bw. betreff der allgemeinen Wirtschaftslage und der dadurch bedingten Nichterzielung der gewünschten Ergebnisse könne nicht nachvollzogen werden. Es gehöre zum Wesen eines auf Gewinn ausgerichteten und daher kaufmännischen denkenden Unternehmers, dass er sich dem geänderten Konsumverhalten bzw. einer geänderten Nachfrage nicht hilflos ausgeliefert sehe, sondern dass er diesen äußeren Umständen durch entsprechende Bemühungen und Anpassungen an die Marktsituation entgegensteuere. Die vom Bw. angekündigten verstärkten Werbemaßnahmen habe dieser nicht getätigt und auch sonstige Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage seien nicht erkennbar.

Der Bw. äußerte sich in seinem Vorlageantrag zu diesem Kriterienvergleich des Finanzamtes lediglich insofern, als er vorbrachte, dieser sei wirtschaftsfremd und betreff des Zeitrahmens zu eng ausgelegt, ohne dieses Vorbringen jedoch näher zu erläutern.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist nicht erkennbar, weshalb der Kriterienvergleich des Finanzamtes wirtschaftsfremd sein sollte. Alle in diesem Zusammenhang getroffenen

Feststellungen basieren auf den seitens des Bw. beigebrachten Unterlagen (Einnahmen-Ausgabenrechnungen, Anlagevermögenverzeichnisse, etc.) und wurden von diesem im Zuge des gegenständlichen Verfahrens auch nicht in Streit gestellt. Nach Rechtsmeinung des unabhängigen Finanzsenates sind die Feststellungen des Finanzamtes auch schlüssig, weshalb sich dieser den getroffenen Schlussfolgerungen anschließt.

Für den unabhängigen Finanzsenat sind auch die Ausführungen des Bw. bezüglich des Zeitrahmens, der für die Beurteilung seiner Betätigung herangezogen wurde, nicht nachvollziehbar. Der Bw. vermeint, das Finanzamt habe diesen zu eng ausgelegt, gegenständlich sei ein Beobachtungszeitraum von 15 Jahren angemessen.

Als angemessener Zeitraum ist ein Zeitraum zu verstehen, der 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. Die Judikatur vor Geltung der Liebhabereiverordnung(en) hat bei "gewöhnlichen" Erwerbseinkünften einen Zeitrahmen von etwa 8 Jahren (und mehr) als Richtschnur vorgegeben (zB VwGH vom 25.6.1985, 85/14/0022, ÖStZB 1986, 186 oder VwGH vom 18.11.1987, 86/13/0132, ÖStZB 1988, 312).

Der Bw. hat - wie bereits ausgeführt - aus der nebenberuflichen Tätigkeit in den Jahren 1991 bis 2003 (also in einem Zeitraum von 13 Jahren) insgesamt einen Verlust von ca. 350.000,00 S (25.435,49 €) erzielt, wobei sich in den streitgegenständlichen Jahren die Einnahmen von ca. 40.000,00 S (2.906,91 €) im Jahr 1995 auf ca. 70.000,00 S (5.087,10 €) im Jahr 1996 und schließlich auf ca. 220.000,00 S (15.988,02 €) im Jahr 1997 steigerten. Ab 1998 haben sich die Einnahmen wiederum gesenkt (1998 ca. 145.000,00 S (10.537,56 €), 1999 ca. 115.000,00 S (8.357,38 €), 2000 ca. 120.000,00 S (8.720,74 €), 2001 ca. 60.000,00 S (4.360,37 €), 2002 ca. 105.000,00 S (7.630,65 €), 2003 ca. 100.000,00 S (7.267,28 €)). Gravierende Einnahmensteigerungen, welche einzig und allein zu einem Gesamtüberschuss führen könnten, konnten also nachweislich nicht erzielt werden. Es ist zudem zu berücksichtigen, dass gerade in einer Technikbranche wie der gegenständlichen durch die ständigen Innovationen regelmäßig neue kostenintensive Geräte mit einer Abschreibungsdauer von lediglich 5 Jahre angeschafft werden müssen, um die Marktpresenz zu erhalten und daher jährlich Fixkosten in beträchtlicher Höhe anfallen.

Auch das Vorbringen des Bw. bezüglich der allgemeinen Wirtschaftslage in den letzten 2 bis 3 Jahren ist keineswegs geeignet, den Bw. in seiner Argumentation zu unterstützen. Zum einen hat der Bw. auch in den Jahren davor keinen Gesamtgewinn erzielen können, obwohl er bereits im Jahr 1997 einen solchen angekündigt hat. Weiters handelt es sich bei einer allgemein schlechteren Wirtschaftslage um keine Unwägbarkeit, sondern, da in der Wirtschaft

immer wieder ein Auf- und Abschwung besteht , um ein typisches Betätigungsrisiko jedes Wirtschaftstreibenden. Der Bw. hat es auch unbestrittenermaßen unterlassen, irgendwelche Gegenmaßnahmen, wie etwa Werbung mit dem Ziel der Geschäftsankurbelung, zu setzen. Für den unabhängigen Finanzsenat ist zudem nicht erkennbar, inwieweit sich eine schlechtere Wirtschaftslage auf die Anzahl der im Geschäftsbetrieb des Bw. umgesetzten Kopien ausgewirkt haben soll. Nach Rechtsmeinung des unabhängigen Finanzsenates würde vielmehr kein wirtschaftlich denkender Unternehmer einen Gewerbebetrieb in jener Weise betreiben, wie es der Bw. getan hat, da er damit seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten könnte, weshalb die Tätigkeit, wäre sie nicht nur nebenberuflich betrieben worden, zwangsläufig schon längst beenden hätte werden müssen.

Sämtliche angeführten Umstände sprechen somit gegen das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Mangels Vorliegen dieser Gewinnerzielungsabsicht war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen bzw. der streitgegenständlichen Tätigkeit des Bw. in ertragsteuerlicher Hinsicht die Anerkennung als Einkunftsquelle zu versagen.

Feldkirch, am 30. Dezember 2005