



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., H.Straße, vertreten durch Ingrid Eisank, 1220 Wien, Simonsgasse 31, vom 27. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch ADir. Mold, vom 26. Jänner 2004 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Jahre 2002 unter anderem Inhaber einer Boutique sowie Vermögensberater. Die Boutique betreibt er seit dem Jahre 1984 als „second hand Shop“ in der L.Gasse, W. Seine Ehegattin ist bei ihm angestellt und im Streitjahr einzige Verkäuferin in der Boutique.

Nach der Aktenlage stellen sich die Umsätze und Einkünfte aus der Boutique des Bw. wie folgt dar:

Einkünfte:

1993	ATS -68.446
1994	ATS -120.465
1995	ATS -98.419
1996	ATS +41.064
1997	ATS -4.611
1998	ATS -98.314
1999	ATS -119.847
2000	ATS -68.006
2001	ATS -118.009
2002	€ -8.563,90
2003	€ -4.724,63
2004	€ +825.53

Umsätze:

1993	ATS 250.646,67
1994	ATS 218.679,17
1995	ATS 234.179,17
1996	ATS 272.508,34
1997	ATS 261.412,50
1998	ATS 210.383,34
1999	ATS 191.075,01
2000	ATS 189.758,34
2001	ATS 226.408,33
2002	€ 28.044,51
2003	€ 11.188,85
2004	€ 12.901,18

Wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und diese dem Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. Jänner 2004 zu Grunde gelegt. Dabei ging die Abgabenbehörde von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 14.000,00 € aus.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 erhobene Berufung entsprach nicht den Voraussetzungen des § 250 BAO, weshalb das Finanzamt dem Bw. auftrag die Mängel im Sinne der genannten Bestimmung zu beheben. Dem leistete der Bw. durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 Folge, in dessen Beilage er unter anderem einen Verlust aus dem Betrieb einer Boutique in Höhe von -8.563,90 € und Einkünfte als Provisionsvertreter von 38.599,21 € erklärte.

Das Finanzamt wies in einem Vorhalt an den Bw. darauf hin, dass aus dem Betrieb der Boutique an der Adresse L.Gasse, W, beinahe ausschließlich Verluste erklärt worden wären. Nach der Ertragsituation und -entwicklung in den letzten Jahren sei davon auszugehen, dass der bislang entstandene Gesamtverlust aus dem Betrieb der Boutique zu keinem Gesamtgewinn mehr führen würde. Da der Anlaufzeitraum schon in den 80er Jahren überschritten worden wäre, zeige die vorliegende Verlustsituation das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit auf und führe weiter zur Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten

Verluste. Der Bw. wurde aufgefordert, allfällige zusätzliche Beurteilungskriterien darzulegen, die die Qualifikation dieser Tätigkeit als Einkommensquelle glaubhaft machen würde.

Dem Antwortschreiben der steuerlichen Vertreterin des Bw. zur Ertragsituation der Boutique ist zu entnehmen, dass diese nicht erfreulich sei und die gesamte Textilbranche mit diesen Problemen kämpfen würde. Ein Gewinn wäre denkbar, wenn er ohne Angestellte die Boutique führen würde. So ist seine Ehegattin die Angestellte, die den kollektivvertraglichen Mindestlohn erhält und auf Grund ihres Alters und des Gesundheitszustandes keine Arbeit mehr finden würde. Durch die Lohnnebenkosten wie Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer würden jedoch Abgaben an den Staat bezahlt werden, der sich im Gegenzug das Arbeitslosengeld sparen würde. Durch weitere Veränderung des Warenangebotes werde versucht, den Umsatz zu steigern und die Ertragsituation zu verbessern. Auch versuche die Interessengemeinschaft der Kaufleute N. durch verschiedene Aktivitäten, das Umfeld für die Geschäfte in der N.Gasse attraktiver zu gestalten. Durch das Zusperrern der Geschäfte leide die Kundenfrequenz zusätzlich, das der Bw. jedoch nicht beeinflussen könne. Er versuche, den Nachteil durch Produktumstellungen auszugleichen. Die allgemeine Kaufunlust der Kunden würde die Verbesserung der Ertragsituation nur sukzessive ermöglichen. Der Bw. ersucht, die Boutique als Gewerbebetrieb zu belassen, zumal er alles versuche, um die Ertragsituation zu verbessern.

Das Finanzamt erließ am 29. Juni 2004 eine Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer für das Jahr 2002, in der sie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von 23.360,00 € festsetzte und im Begründungsteil der Entscheidung Folgendes ausführte:

Bezüglich der Verluste aus dem Betrieb der Boutique in der N.Gasse habe der Bw. in seinen Ausführungen im Wesentlichen auf die Ertragsituation in der gesamten Textilbranche hingewiesen und bemerkt, dass laufende Gewinne nur ohne Angestellte möglich seien und er einen Aufschwung erwarte. Eine Beurteilung dieses Betriebes als Liebhaberei würde nach Ansicht des Bw. am Problem vorbeigehen und hätte die Schließung des Geschäftes zur Folge.

Der Bw. habe zwar zu den für die Qualifikation einer Einkommensquelle maßgeblichen Beurteilungskriterien ausgeführt, dass er durch eine Veränderung des Warenangebotes weiter versuchen werde, eine Umsatzsteigerung herbeizuführen. Dennoch habe er die Betriebsführung bewusst, ohne Anpassungen der wesentlichen Verlustbegründenden Kostenstellen, beibehalten und dies stehe der Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht entgegen.

Der Bw. gab keine anderen Kriterien bekannt, nach denen trotz ständiger Verluste auf eine Einkunftsquelleneigenschaft der Boutique geschlossen hätte werden können. Demnach sei die

Boutique als Liebhabereibetrieb zu beurteilen gewesen und habe zur steuerlichen Nichtausgleichsfähigkeit der neuerlichen Verluste geführt.

Der Vollständigkeit wegen wies das Finanzamt darauf hin, dass das Abgabenrecht keine Entscheidungsmöglichkeiten zwischen Einkunftsquellenbeurteilung und einem diese Rechtsphäre gar nicht tangierenden, sondern ausschließlich im höchstpersönlichen unternehmerischen Entscheidungsbereich gelegenen „Zusperren des Geschäftes“ biete. Die abgabenrechtliche Konsequenz einer Liebhabereibeurteilung könne ausschließlich in einer Nichtausgleichsfähigkeit eines Verlustes im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens bestehen.

Der Vorlageantrag vom 23. Juli 2004 bezieht sich auf den Berufungspunkt der Nichtanerkennung der Boutique als Einkunftsquelle ohne weitere Angaben des Bw.

Der Bw. wurde über folgenden Vorhalt neuerlich aufgefordert eine Stellungnahme abzugeben.

„Aus der Aktenlage geht hervor, dass Sie unter anderem eine Boutique als „second hand Shop“ betreiben. Eine solche Tätigkeit ist gewöhnlich als gewerblich zu beurteilen und somit unter § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33 (idF BGBl. II 1997/358 (LVO)) zu subsumieren. Hierbei ist das Vorliegen von Einkünften grundsätzlich zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist.

Nach der Aktenlage fielen beim Betrieb der Boutique im Zeitraum 1998 bis 2002 Verluste im Ausmaß von -37.936.51 € an.

Dies bedeutet nach der oben zitierten Bestimmung der Liebhabereiverordnung, dass Sie im weiteren Berufungsverfahren konkret Ihre Absicht, einen Gesamtgewinn aus dieser Betätigung zu erzielen, anhand der gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO entwickelten und im nachfolgenden angeführten Kriterien glaubhaft darzulegen haben:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste anhand einer (Prognose) Rechnung,

Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben und Tätigkeiten kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,

marktgerechtes Verhalten in Hinblick auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung sowie

Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen

Aus den Veranlagungsakten ergibt sich weiter, dass Sie den in Rede stehenden „second hand – Shop“ bereits seit dem Oktober 1984 führen. Sie werden auch aufgefordert, über die anhand der oben angeführten objektiven Umstände festzustellende Gesamtgewinnerzielungsabsicht eine Prognose zu erstellen. Dabei kommt es auf Tatsachen an, deren Eintritt mit einem ausreichenden Grad an Wahrscheinlichkeit vorausgesagt werden können.“

Dem Ersuchen um Stellungnahme kam der Bw. bis dato nicht nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

Außer Streit steht, dass es sich bei dem vom Bw. betriebenen Unternehmen seinem äußeren Erscheinungsbild nach um einen Gewerbebetrieb handelt und demnach vom Vorliegen einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl Nr. 33/1993 (LVO) auszugehen ist.

Bei einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle, die nicht typisch der Lebensführung zuzurechnen ist, liegen Einkünfte vor, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist (§ 1 Abs. 1 LVO).

Dabei ist zu beurteilen, ob der sich Betätigende die Tätigkeit im jeweiligen Veranlagungszeitraum aus damaliger Sicht mit voller Gewinnerzielungsabsicht geführt hat und sich - jeweils zu Beginn eines Veranlagungszeitraumes von da an gerechnet - auch Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist gemäß § 2 Abs. 1 (LVO) 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).

Werden langfristig Verluste erzielt, so ist für die Liebhabereibeurteilung vor allem zu ermitteln, ob und welche Maßnahmen der Steuerpflichtige zur Verbesserung der Situation 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).

Liebhaberei bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung wird vor allem dann vorliegen, wenn persönliche Motive für das Dulden von Verlusten ausschlaggebend sind. Dies können sein (vgl. UFS 28.4.2005, RV/0226-G/05; UFS 19.6.2006, RV/0182-G/06):

1. die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger,

2. die Schaffung oder Erhaltung einer Beschäftigung bzw. zukünftigen Existenzgrundlage für nahe Angehörige,
3. die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben (Aufwendungen), die im Zusammenhang mit der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären,
4. die Aufrechterhaltung einer Betätigung aus "Familientradition",
5. die Betätigung auf Grund eines besonderen Interesses an der Sache ("Forschergeist").

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 16.5.2007, 2002/14/0083 zum Ausdruck gebracht, dass die Abgabenbehörde für die Beurteilung einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung jene Gründe darzutun hat, die dafür sprechen, dass der Bw bereits zu Beginn eines Streitzeitraumes hätte erkennen müssen, dass seine Betätigung niemals erfolbringend sein würde, sodass mangels Einstellung der Tätigkeit ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei anzunehmen ist.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Bw. diese Boutique seit 1984 führte und damit – wie die Abgabenbehörde erster Instanz in einem Ergänzungsersuchen vom 22.4.2004 zum Ausdruck brachte – fast ausschließlich Verluste erklärte. Dem hielt der Bw. am 18. Juni 2004 schriftlich lediglich entgegen, dass er eine Verbesserung der Ertragslage durch eine geplante Veränderung des Warenangebotes vorhabe. Darüber hinaus wäre die schlechte wirtschaftliche Lage von Faktoren beherrscht gewesen, auf die der Bw. keinen Einfluss gehabt hätte, wie zB dem Umbau der N.Straße und dem Zusperrern anderer Geschäfte, worunter die Kundenfrequenz gelitten hätte. Weitere Angaben zu den Gründen, weshalb die zu beurteilende Tätigkeit sich als Erfolg versprechend darstellen sollte, hat der Bw. nicht vorgebracht.

Angesichts der langjährigen verlustbringenden Tätigkeit vermag das Vorbringen des Bw., die Ursachen des schlechten Geschäftsganges seien durch den Umbau der N.Straße bedingt gewesen und vergleichbare Betriebe hätten sich in derselben Situation befunden, lediglich darzutun, dass extern gelegene und vom Bw. nicht beeinflussbare Gründe vorlagen und er die Ursachen für die schlechte wirtschaftliche Lage seines Betriebes auf Basis der Erfahrungen der vorausgehenden Jahre zu Beginn des Jahres 2002 erkennen hätte müssen.

Der Bw. hat hingegen konkrete Umstände einer Änderung des Warenangebotes, das eine Verbesserung der Ertragslage herbeiführen sollte, nicht genannt, sodass angesichts der auf Grundlage der vorliegenden Verwaltungsakten seit dem Jahre 1993 (mit Ausnahme des Jahres 1996) erzielten Verluste berechtigt anzunehmen war, dass eine Verbesserung der Ertragslage nicht zu erreichen war. Dazu kommt, dass der Bw. offensichtlich dauerhafte Verluste auch aus persönlichen Gründen hingenommen hat, zumal die Fortführung der gegenständlichen

Boutique mit seiner Ehegattin als einzige Angestellte den Abzug von Gehaltszuwendungen als Betriebsausgaben und damit die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger ermöglichen sollte.

Damit ist jedoch klargestellt, dass dem Bw. in Kenntnis der inneren und äußeren wirtschaftlichen Gesichtspunkte seiner Boutique und der außer Streit stehenden Verlustsituation zu Beginn des Streitjahres an Gewinnerzielungsabsicht gefehlt hat.

Trotz neuerlicher Aufforderung zu den in § 2 Abs. 1 LVO bestimmten Kriterien Stellung zu nehmen, unterließ der Bw. bis dato die Beantwortung des Vorhalts und kam dadurch seiner Mitwirkungsverpflichtung, alle Beurteilungsgrundlagen für eine zuverlässige Beurteilung einer Einkunftsquelleneigenschaft seiner verlustbringenden Betätigung offen zulegen nicht nach. Dies obgleich den Bw. auch die Pflicht trifft, alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer verlustbringenden Tätigkeit in absehbarer Zeit offen zu legen, die nur ihm bekannt sein können und für die er näher an Sache und Beweis als die Abgabenbehörde ist (VwGH 24.4.1997, 94/15/0012).

Aus all dem folgt, dass sich der Bw. mit dem Betrieb seiner Boutique in einer unstrittigen Gesamtverlustsituation befindet, vor deren Hintergrund sein Vorbringen, er würde einen Gewinn erzielen, wenn er ohne seine Ehegattin als Angestellte, somit alleine die Boutique führen würde, nicht als Erfolg versprechend zu beurteilen ist, vielmehr ein persönliches Motiv des Bw. für das Dulden der in Rede stehenden Verluste zum Ausdruck bringt, nämlich die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger. Dies stellt jedoch einen Umstand dar, der ausschlaggebend für die Beurteilung einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung als Liebhaberei ist.

Der Bw. gab an, durch eine Veränderung des Warenangebotes im Zusammenhang mit der durch den Umbau der N.Straße entstandenen wirtschaftlich schwierigen Situation, in der sich auch andere Kaufleute befunden hätten, eine sukzessive Verbesserung der Ertragssituation herbeizuführen.

Dazu ist festzuhalten, dass die Umsatzentwicklung seit 1993 weitgehend konstant blieb und der Bw. im eingangs dargelegten Zeitraum einen Gesamtverlust in Höhe von -60.067,56 € erwirtschaftet hatte, er überdies weder Erfolg versprechende Umstände bekannt gab, die auf das Vorliegen einer Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen (§ 2 Abs. 1 LVO) hingedeutet haben, noch eine diesbezügliche Prognose erstellt hat. Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung schon die fehlenden Angaben über genau geplante Maßnahmen der Ertragssteigerung bemerkt und es waren für den unabhängigen Finanzsenat ebenso wenig grundlegende strukturelle Maßnahmen erkennbar, die geeignet gewesen wären, den Betrieb im Streitjahr aus der Verlustzone zu führen.

Somit liegt der Schluss nahe, dass der Bw. den Betrieb aus anderen Gründen als der Absicht der Gewinnerzielung fortgeführt hatte, weshalb davon auszugehen war, dass er im Jahre 2002 den Handelsbetrieb vor allem zur Erhaltung einer Beschäftigung für seine Ehegattin aufrecht hielt und die weitere Betätigung demnach niemals Erfolg versprechend sein kann, sondern als Liebhabereibetrieb zu beurteilen war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2002

Wien, am 29. Februar 2008