



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch Y, vom 18. Jänner 2006 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheid des Finanzamtes Z vom 22. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec nach der am 23. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezieht Einkünfte aus Kapitalvermögen, sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung, welche im gegenständlichen Verfahren nicht strittig sind.

Ab dem Jahr 1997 hat der Bw. ein neues Produkt, nämlich personalisierte Kinderbücher auf den Markt gebracht.

Für die Jahre 1997 bis 1999 erklärte der Bw. für den Vertrieb der personalisierten Kinderbücher Verluste aus dieser Tätigkeit.

Für die Jahre 1997 und 1998 wurden in den Einkommensteuerbescheiden Verluste aus der Tätigkeit des Vertriebes von Kinderbüchern in Höhe von S -82.580,- (1997) und S -375.105,- (1998) anerkannt.

Im Jahr 1999 wurde ein gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid erlassen und Einkünfte aus dem Vertrieb der Kinderbücher in Höhe von S -346.591,- festgestellt.

In den Folgejahren wurden vom Bw. Einkünfte aus dem Vertrieb von Kinderbüchern in folgender Höhe erklärt:

Jahr	Höhe der erklärten Einkünfte Kinderbücher
2000 in Schilling	-205.800
2001	-110.188,34
2002 in Euro	-11.124,88
2003	-841,89
2004	-2.774,-

Diese Einkünfte wurden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheiden zu Grunde gelegt.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wurde am 22. Dezember 2005 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen. Im Bescheid ist keine Begründung bezüglich der Vorläufigkeit enthalten. Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beträgt in diesem Bescheid € 38.729,17. Dieser Betrag setzt sich aus € -2.774,- Einkünfte aus Vertrieb der Kinderbücher und € 41.503,17 Einkünfte aus der Beteiligung zusammen.

Der Bw. erhob Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 im Punkt der Vorläufigkeit gemäß § 200 Abs. 1 BAO, ersuchte um endgültige Veranlagung und führte aus, dass zur Vorläufigkeit des Bescheides keine Begründung angegeben worden sei und dass seiner Ansicht nach auch kein Grund für eine Vorläufigkeit vorliege.

Der Bw. wurde seitens des Finanzamtes bereits vor Erlassung des vorläufigen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 am 11. November 2005 aufgefordert Fragen zur Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2004 zu beantworten. Das Finanzamt ersuchte den Bw. um Stellungnahme, wann mit einem positiven Gesamtergebnis seiner Tätigkeit zu rechnen sei, da seit Betriebsbeginn sich bereits ein Gesamtverlust von € 93.966,- ergeben habe. Weiters wurde der Bw. aufgefordert betreffend der innergemeinschaftlichen Lieferungen in Höhe von € 10.509,28 und der Werbe/Repräsentationsaufwendungen in Höhe von € 7.903,40 entsprechende Nachweise vorzulegen, auch um eine genaue Aufstellungen der übrigen Aufwendungen in Höhe von € 10.754,53 wurde ersucht. Hinsichtlich eventuell

vorliegender Bewirtungsspesen sei der Bw. ersucht worden, nachzuweisen, welche Geschäftsabschlüsse aufgrund derselben zustande gekommen seien.

In Beantwortung des Vorhaltes des Finanzamtes teilte der Bw. mit, dass er für das bis dahin in Österreich unbekannte Produkt der personalisierten Kinderbücher gezwungen gewesen sei, Werbung zu machen. Da der Regionalmarkt zu klein sei, habe die Werbung auch in überregionalen Medien erfolgen müssen. Die hohen Verluste der Anfangsphase hätten sich aus diesen Werbeaufwendungen ergeben. Die Umsatzentwicklung habe gezeigt, dass sich die Verkaufszahlen durch die Werbung gesteigert hätten.

Der Bw. habe sich neben dem Verkauf der personalisierten Kinderbüchern bemüht durch die Zusammenarbeit mit Best Personalized Books aus den USA auch den Vertrieb von Buchrohlingen und Lizenzen an Lizenznehmer in Österreich und Deutschland zu übernehmen. In diesem Bereich sei auch eine Homepage für Lizenznehmer erstellt worden.

Die rasante Steigerung der Verkaufszahlen und Umsätze sei im Jahr 2003 durch das Verschwinden des österreichischen Lizenzgebers für Disneybücher eingebremst worden, da diese Bücher, welche ca. 70% des Umsatzes ausgemacht hätten, nicht mehr lieferbar gewesen seien. Auch das Zugpferd, das Buch „Winnie Puuh“ sei weggefallen und ein Umsatzrückgang bei den Kinderbüchern an Endverbraucher sei die Folge gewesen. Aus diesem Grund hätten die für diese Phase geplanten Gewinne nicht verwirklicht werden können.

Der Rückgang der Gesamtumsätze sei jedoch durch den Vertrag mit Best Personalized Books betreffend Lizenzweiterleitung verhindert worden. Im November 2005 sei ein neues Buch im eigenen Verlag erschienen (Der wilde Löwe Samosai) und für 2006 seien zwei weitere Bücher geplant. Auch das Buch „Ballerina Prinzessin“ sei ein neues Werbezugpferd.

Der Bw. habe außerdem die Werbeaufwendungen auf seiner Erfahrung nach werbewirksame Medien reduziert. Der Bw. habe versucht die Verluste durch Anpassung an den Markt und Schaffung neuer Produktvarianten zu verringern.

Der Bw. teilte mit, dass im Jahr 2005 ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt wurde und ab 2006 Gewinne erwirtschaftet würden, ein positives Gesamtergebnis werde spätestens im Jahr 2019 erreicht. Der Bw. legte eine Prognoserechnung vor. Für das Jahr 2005 ist darin ein Gewinn von € 267,- für das Jahr 2006 ein Gewinn von € 3.667,- und für das Jahr 2007 und Folgejahre ein Gewinn von € 6.967,- vorhergesagt.

Am 25. Jänner 2006 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsentscheidung. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass seit dem Jahr 1999 die Veranlagung zur

Einkommensteuer wegen Ungewissheit der Abgabenpflicht (Liebhabereivermutung) vorläufig erfolge und laut Prognoserechnung ab dem Jahr 2006 Gewinne erwirtschaftet werden, weshalb die Veranlagung zur Beobachtung, ob die Prognose eingehalten werde, weiterhin vorläufig erfolge.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bw. legte zur Begründung dar, dass das Finanzamt selbst davon ausgehe, dass in absehbarer Zeit Gewinne erwirtschaftet werden. Der Bw. gehe davon aus, dass die Abgabenbehörde aufgrund der Kriterienprüfung zum Schluss gekommen sei, dass eine Einkunftsquelle vorliege. Das Schwergewicht sei bei der Kriterienprüfung auf die bis zum Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung und nicht auf die nachfolgenden Jahre zu legen. Die strukturverbessernden Maßnahmen müssten nur geeignet sein die Ertragslage zu verbessern, sie müssten nicht tatsächlich zum Erfolg führen. Die Eignung der Maßnahmen sei für die Streitjahre abschließend zu beurteilen und nicht etwa erst in den Folgejahren ex-post zu betrachten (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024). Nach Ansicht des Bw. sei die Erlassung eines vorläufigen Einkommensteuerbescheides nicht zulässig gewesen. Der Bw. regte die Abhaltung eines Anhörungstermins an und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Aus den Akten des Finanzamts ergibt sich, dass der Bw. Einkünfte aus Vertrieb von Kinderbüchern im Jahr 2005 in Höhe von € -121,49, im Jahr 2006 in Höhe von € 1.341,80. im Jahr 2007 in Höhe von € 5.663,48 und im Jahr 2008 in Höhe von € 1.814,52 erklärt hat. Diese Werte wurden den für diese Jahre erlassenen vorläufigen Einkommensteuerbescheiden zu Grunde gelegt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Bw. im Jahr 2009 und auch im laufenden Jahr 2010 Gewinne erklären wird.

Bezüglich der strukturverbessernden Maßnahmen gab der steuerliche Vertreter des Bw. bekannt, dass diese darin bestanden hätten, dass einerseits die Höhe der Werbeaufwendungen von € 15.000,- im Jahr 2000 auf € 7.800,- im Jahr 2004 und auf € 3.174,- im Jahr 2008 gesenkt worden seien und andererseits eine vertragliche Lizenerweiterung auf den gesamten deutschsprachigen Raum vertraglich erfolgt sei, nachdem die Umsätze aus Disneybüchern sich verringert hatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 zu Recht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurde bzw. ob die Tätigkeit des Bw., der Vertrieb von personalisierten Kinderbüchern, Liebhaberei oder Einkunftszielung darstellt.

Der unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist an einer GmbH beteiligt und bezieht daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Außerdem hat der Bw. Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Der Bw. begann im Jahr 1997 mit dem Vertrieb personalisierter Kinderbücher. Aus dieser Tätigkeit erwirtschaftete der Bw. folgende Umsätze bzw. Gewinne/Verluste in den Jahren 1997 bis 2008.

Jahr	Einkünfte aus Vertrieb von Büchern	Umsätze
1997	-81.643,00	
1998	-374.290,19	60.468,18
1999	-356.493,78	169.761,83
2000	-205.800,00	231.308,26
2001	-110.188,34	310.521,11
2002 in Euro	-11.124,88	30.693,66
2003	-841,89	27.094,74
2004	-2.774,00	28.047,06
2005	-121,49	31.779,68
2006	1.341,80	35.388,31
2007	5.663,48	40.710,30
2008	1.814,52	32.442,78

In den Jahren 1997 bis 2005 wurde insgesamt ein Verlust in Euro von € -96.883,95 erwirtschaftet. Von 2006 bis 2008 wurde ein Gewinn in Höhe von € 8.819,80 erzielt.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde Abgaben vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Entscheidung betreffend die vorläufige Festsetzung der Abgabe unterliegt dem Ermessen und ist zu begründen.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004, in bezug auf die Tätigkeit des Vertriebs personalisierter Kinderbücher, die aufgrund der Verluste die Frage der Liebhaberei aufwirft, zu Recht vorläufig ergangen ist.

Das Finanzamt hat in der erst in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen Begründung keine Ausführungen betreffend die Ermessensausübung bei der Entscheidung der Vorläufigkeit getroffen und auch keine Aussagen über eine vorgenommene Kriterienprüfung gemacht.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist im vorliegenden Fall zu prüfen ob Liebhaberei vorliegt oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993 (BGBL 33/1993) 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 Betätigung nicht unter Abs. 2 der Bestimmung fällt. Bei diesen typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen wird eine Einkunftsquelle vermutet.

Bevor eine Liebhabereibeurteilung vorgenommen werden kann, ist bei der vorliegenden Betätigung festzustellen, ob eine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 EStG vorliegt.

Voraussetzung für die Beurteilung ob eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht vorliegt ist, dass diese Absicht anhand objektiver Umstände, welche in § 2 Abs. 1 LVO angeführt sind, nachvollziehbar ist.

§ 2 Abs. 1 LVO 1993 lautet: "Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen)."

Wenn die Absicht zur Gewinnerzielung durch die angeführten objektiven Umstände nicht nachvollziehbar ist, kann die Vermutung des Vorliegens von Einkünften widerlegt werden.

Wird das subjektive Ertragsstreben des Steuerpflichtigen durch objektive Umstände bestätigt, liegen aber Einkünfte vor. Bei der Kriterienprüfung ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf die nachfolgenden Jahre zu legen (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219; 22.1.2004, 98/14/0003).

Im Rahmen der Kriterienprüfung ist für jedes Jahr gesondert zu untersuchen, ob ein stetiges Bestreben nach Gewinnen nachvollziehbar ist. Der sich Betätigende muss wirtschaftlich sinnvoll handeln und eine weitere Ausübung der Tätigkeit muss wirtschaftlich sinnvoll sein.

Dem Betätigenden muss zugestanden werden, dass er sich nach einer unverschuldeten Verlustphase neu positioniert, strukturverbessernde Maßnahmen setzt und zukünftig Gewinne anstrebt.

Bei der Kriterienprüfung ist nicht die Zahl der Kriterien maßgeblich, die für oder gegen die Annahme von Liebhaberei oder Einkunftsquelle spricht, sondern ob ein Kriterium im besonderen Maß für eine der beiden Annahmen spricht.

Rechtliche Würdigung:

Die vorläufige Festsetzung der Einkommenssteuer für das Jahr 2004 erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Unrecht, das Finanzamt hätte für das Streitjahr 2004 nicht von einer Ungewissheit ausgehen dürfen, sondern eine Kriterienprüfung vornehmen und eine Entscheidung treffen müssen.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei der Betätigung des Bw. unbestritten um eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO, sodass die für eine Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen zunächst zu vermuten ist.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof ergibt sich, dass bei der Krierenprüfung das wichtigste Kriterium das Bemühen des Bw. zur Verbesserung der Ertraglage ist (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209; 28.2.2002, 96/15/0219).

Die bei diesem Merkmal angesprochenen Bemühungen sollen ein Hinweis auf die Absicht des Bw. sein, es geht dabei nicht darum, die Betätigung des Bw. an Hand eines objektiven betriebswirtschaftlichen Konzepts darauf zu untersuchen, ob sie geeignet ist, einen Gewinn abzuwerfen. Es geht vielmehr darum, ob die einzelnen vom Bw. gesetzten Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen bzw. die Aufwendungen zu mindern und daraus den Schluss zu ziehen, dass die subjektive Absicht auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Unter den Begriff „strukturverbessernde Maßnahmen“ fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten.

In Anwendung der oben angeführten Bestimmungen beurteilt der Unabhängige Finanzsenat die angeführten objektiven Umstände wie folgt:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

In den Jahren 1997 bis 2005 erwirtschaftete der Bw. einen durchgehenden Verlust von ca. € 96.000,- In den Jahren 2006 bis 2008 ergab sich ein Gewinn von € 8.819,- auch im Jahr 2009 wird von Bw. ein Gewinn erwirtschaftet.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Die in den Jahren 2006 bis 2008 tatsächlich erwirtschafteten Gewinne sind im Vergleich zu den hohen Verlusten der vorangehenden Jahre nicht hoch, sie zeigen jedoch das Bemühen des Bw. um Verlustverringerung und Gewinnerzielung. Sie entstanden auch dadurch, dass die Werbeaufwendungen verglichen mit den Anfangsjahren der Tätigkeit verringert wurden.

Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben:

Da die Tätigkeit des Bw. nicht von vielen Steuerpflichtigen ausgeübt wird, ist ein Vergleich mit anderen Betrieben schwierig und kann die Ursache der Verluste im inneren Bereich des Betriebes darin gesehen werden, dass der Bw. zu Beginn der Tätigkeit verhältnismäßig hohe Werbeaufwendungen getätigt hat, welche nicht zu entsprechenden Gewinnen geführt haben.

Marktgerechtes Verhalten in Bezug auf angebotene Leistungen und auf die Preisgestaltung:

Das Unternehmenskonzept des Bw. beruhte darauf, dass er vorerst nur personalisierte Kinderbücher vertrieben hat und später in Zusammenarbeit mit Best personalized Books aus den USA auch Buchrohlinge und Lizenzen in Österreich und Deutschland vertrieben hat. Mangels einer großen Anzahl vergleichbarer Betriebe sind Aussagen über das marktgerechte

Verhalten des Bw. bezüglich Leistungen und Preisen nicht einfach, jedoch erachtet der Unabhängige Finanzsenat das marktgerechte Verhalten bezüglich Leistungen und Preisen als gegeben.

Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen:

Der Bw. hat auf die nicht entsprechende Wirkung hoher Werbeaufwendungen in den Anfangsjahren auf die Umsätze reagiert und ab dem Jahr 2002 die Werbeaufwendungen massiv eingeschränkt. Die Umsätze haben sich in den Folgejahren erhöht.

Außerdem hat der Bw. nach Ausfall des Lizenzgebers für Disneybücher und dem Lieferstopp für diese Bücher im Jahr 2003 reagiert, indem er eine Zusammenarbeit mit Best personalized Books in den USA begonnen hat und den Vertrieb von Buchrohlingen und Lizenzen für den deutschsprachigen Raum übernommen hat.

Der Umsatzrückgang betreffend den Verkauf von Büchern an Letztverbraucher konnte durch diese Maßnahmen abgefangen werden und die vom Bw. angestrebten Gewinne konnten erreicht werden.

Wenn der Bw. die Meinung vertritt, dass die strukturverbessernden Maßnahmen nicht tatsächlich zum Erfolg führen müssen, sondern nur geeignet sein müssen, in den Streitjahren bzw. im Streitjahr zum Erfolg zu führen, muss ihm beigeplichtet werden.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall davon aus, dass die vom Bw. bereits bis zum Streitjahr 2004 durchgeführten strukturverbessernden Maßnahmen Bemühungen darstellen, welche nicht nur darauf ausgerichtet waren, die Erträge zu erhöhen, sie haben es dem Bw. ermöglicht, die Verluste zu verringern und sogar ab dem Jahr 2006 zu Gewinnen geführt. (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

In Anwendung der von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien auf den gegenständlichen Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen der Kriterienprüfung davon aus, dass bei Beurteilung des Streitjahres 2004 ein Bestreben des Bw. zur Erzielung von Gewinnen vorliegt. Er hat nach den Anfangsverlusten seine Ausgaben verringert, indem er die Werbeaufwendungen gekürzt hat. Außerdem hat er auf den Ausfall der Disneybücher reagiert, indem er mit Best personalized books Verträge über einen Lizenzvertrieb für Österreich und Deutschland abgeschlossen hat. Er hat im Sinne der ausgeführten Vorgaben der Rechtsprechung wirtschaftlich sinnvoll gehandelt. Dem Merkmal der Bemühung der Verbesserung der Ertragslage durch die vom Bw. vorgenommenen strukturverbessernden Maßnahmen ist im vorliegenden Fall die größte Bedeutung beizumessen.

Persönliche Gründe für das Dulden von Verlusten liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der unabhängige Finanzsenat ist der Meinung, dass dem Bw. nach einer unverschuldeten Verlustphase - der Bw. konnte zu Beginn der Tätigkeit nicht wissen, welche Art der Werbung am ehesten Umsätze bringt - zugestanden werden muss, dass er nach Setzung strukturverbessernder Maßnahmen zukünftig Gewinne anstrebt. Der Bw. hat im vorliegenden Fall die Verluste verringert und Gewinne auch ab 2006 erzielt. Die vorher gesetzten Maßnahmen haben sich bereits positiv ab dem Jahr 2003 ausgewirkt.

Die Kriterienprüfung ergab daher, dass beim Bw. im Jahr 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim Vertrieb der personalisierten Kinderbücher vorliegen und keine Ungewissheit besteht, welche eine vorläufige Veranlagung rechtfertigt.

Der Berufung wird Folge gegeben. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wird daher gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt. Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beträgt unter Einbeziehung der Einkünfte aus der Beteiligung und des anzuerkennenden Verlustes aus dem Vertrieb der personalisierten Kinderbücher € 38.729,12.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 28. Juni 2010