

GZ. RV/0073-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Rosenauer und Mag. Varadi, gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos erklärt, da die diesbezügliche Berufung mit Eingabe vom 3. April 2000 zurückgezogen wurde.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb von März 1985 bis März 1994 in der Rechtsform eines Einzelunternehmens einen Handel mit Blumen und Pflanzen. Der Gewinn bzw Verlust wurde gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt. Weiters bezog der Bw neben Einkünften aus Gewerbebetrieb noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der Fa. V. GmbH.

Anzumerken ist, dass laut einer Gleichschrift der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für das Burgenland vom 16. Mai 1994 mitgeteilt worden ist, dass der Bw seine Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe gemäß § 103 Abs. 1 lit b Z 25 GewO 1973 mit dem Standort R., mit 1. März 1994 stillgelegt hat (s. EAkt 1994/Bl.1).

Die Blumenhandlung wurde ursprünglich mit drei Filialen in F., E. und R. betrieben. Der Filialbetrieb in F. wurde im Jahre 1987, das Geschäft in E. im Jahr 1989 geschlossen. Seit dem Jahr 1990 wurde nur mehr der Betrieb in R. weitergeführt.

Festzuhalten ist weiters, dass die Verluste in den Jahren 1985 bis 1992 vom Finanzamt anerkannt worden sind und die betreffenden Bescheide in Rechtskraft erwachsen sind.

Die Gewinn bzw Verlustsituation des gewerblichen Blumenhandels des Bw stellt sich wie folgt dar. (s. Beilage 1).

Der Bw bezog als Geschäftsführer der Fa. V GmbH in den Jahren 1985 bis 1994 nachstehende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245):

1985:	ÖS	686.620,00
1986:	ÖS	744.247,00
1987:	ÖS	778.919,00
1988:	ÖS	774.790,00
1989:	ÖS	687.246,00
1990:	ÖS	799.733,00
1991:	ÖS	947.290,00
1992:	ÖS	795.038,00
1993:	ÖS	1.129.443,00
1994:	ÖS	1.142.394,00

Im Zuge der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 wurden mit Bescheiden vom 4. April 1996 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1993 bzw mit Bescheiden vom 9. April 1996 bzw 30. Mai 1996 die Verluste der Jahre 1993 und 1994 nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass seit dem Jahr 1985 Verluste von insgesamt mehr als 2, 8 Millionen ÖS erwirtschaftet worden seien. Somit stehe fest, dass der Bw auch durch jedwede Rationalisierungsmaßnahme und noch so intensive Bemühung einen positiven Erfolg zu erzielen, seit Beginn seiner Tätigkeit aus der Verlustzone nicht herausgekommen sei. Die Verluste seien lediglich der Höhe nach variiert worden. Die Beantwortung der Frage, ob eine steuerlich relevante Tätigkeit oder Liebhaberei vorliege, sei von der Frage abhängig, ob mit der Deckung der Ausgaben und – da bloße Kostendeckung nicht genüge – mit einem wenn auch nur bescheidenen Nutzen ernstlich gerechnet werde könne, möge sich dieser Nutzen auch in späterer Zeit nach Ablauf einer angemessenen Anlaufphase einstellen. Dabei sei zunächst ein objektiver Maßstab anzulegen und festzustellen, ob die zu beurteilende Tätigkeit überhaupt Aussicht hat, sich jemals lohnend zu gestalten. Ist diese Frage zu verneinen, komme es auf die persönliche Auffassung des Bw nicht mehr an, seine subjektive Einstellung könne nur mehr in Grenzfällen Bedeutung beigemessen werden.

Da wie bereits angeführt, sämtliche Bemühungen zur Erzielung positiver Betriebsergebnisse erfolglos geblieben seien, sei die weitere Annahme es liege auch in den Jahren 1993 und 1994 eine Einkunftsquelle vor nicht mehr gerechtfertigt.

Auf Grund obiger Ausführungen liege nach Ansicht des Finanzamtes Liebhaberei gemäß § 1 Abs 2 der LVO vor.

Mit Eingabe vom 10. Mai 1996 wurde um Verlängerung der Berufungsfrist betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 bis zum 11. Juni 1996 angesucht.

Mit Eingabe vom 4. Juni 1996 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich beim Betrieb eines Blumenhandels dem äußeren Erscheinungsbild nach um einen Gewerbebetrieb handle. Diese Tätigkeit falle unter § 1 Abs. 1 und nicht unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, in welcher Bestimmung Betätigungen genannt seien, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien, oder mit denen Wirtschaftsgüter bewirtschaftet würden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen würden. Bei einem Gewerbebetrieb könne Liebhaberei nur

in besonderen Ausnahmefällen angenommen werden (VwGH vom 2. August 1995, Zl. 93/13/0065).

Die angefallenen Verluste würden nicht die Schlussfolgerung rechtfertigen, dass der Bw den Blumenhandel in einer Weise betrieben habe, welche nicht der Erzielung von Einkünften gedient habe.

Vor Inkrafttretung der Liebhábereiverordnung im Jahr 1993 seien zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien z.B: Gewinnerzielungsmöglichkeit, heranzuziehen (VwGH vom 9. Mai 1995, Zl. 95/14/0001).

Im Gegensatz dazu komme es seit der Geltung der Liebhábereiverordnung in erster Linie auf die Absicht an, einen Gesamtgewinn erzielen zu können (VwGH 9. Mai 1995, Zl 95/14/0001). Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung bestehe nach folgender Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 Liebhábereiverordnung auf Grund der vom Bw getroffenen Maßnahmen immer eine Gewinnerzielungsabsicht.

Die Beobachtung der Entwicklung der Verluste würde zeigen, dass diese abgesunken seien. Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 7. Mai 1980 Zl 1466/79, 856/80 würde dieser fallende Verlust als Indiz für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sehen.

Die Verluste seien durch die hohen Zinsaufwendungen in der Anfangsphase entstanden. Wenn keine Zinsen für Kredite in der Anfangsphase angefallen wären, wären Gewinne zu erzielen gewesen.

Weiters könne festgehalten werden, dass sich der Bw im Hinblick auf die angebotene Leistung und die Preisgestaltung marktgerecht verhalten habe und Maßnahmen gesetzt habe – nämlich die Schließung des Geschäftslokales in E.- die der Verbesserung der Ertragslage dienen sollten.

Gemäß § 2 Abs. 1 der Liebhábereiverordnung würden die aufgezählten objektiven Kriterien für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht sprechen.

Mit Ergänzungsschreiben vom 1. Juli 1996 wurde dem Bw mitgeteilt, dass in der Bescheidbegründung zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 das Finanzamt den Blumenhandel als eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Liebhábereiverordnung dargestellt habe, obwohl die Veranlagung 1994 im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhábereiverordnung durchgeführt worden sei. Da die zugestellte Bescheidbegründung unrichtig sei, die steuerliche Vertretung des Bw sich aber im eingebrachten Rechtsmittel gegen die Annahme einer Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhábereiverordnung aussprechen würde, sei der Bw ersucht worden

innerhalb der angegebenen Frist Gründe und Argumente vorzubringen, die gegen die Vorgangsweise des Finanzamtes sprechen würde.

Mit Eingabe vom 30. Juli 1996 verwies daraufhin der steuerliche Vertreter des Bw lediglich auf die am 4. Juni 1996 eingebrachte Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. August 1996 wurde die obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass aus dem Begriff des Einkommens allgemein abgeleitet werde, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringen würde, als Einkunftsquelle in Betracht komme.

Werfe dagegen eine Tätigkeit auf Dauer nur Verluste ab, so sei zu prüfen, ob der Stpfl. die Verluste nicht aus privaten Motiven in Kauf nehmen würde.

Im konkreten Fall seien seit 1985 laufend Verluste erwirtschaftet worden. Bei der Betriebsprüfung im Jahr 1988 sei vom Bw die Vermutung geäußert worden, dass ab dem Jahr 1990 mit Gewinnen zu rechnen sei. Tatsächlich seien in den Folgejahren nur Verluste erzielt worden. Es seien zwar seitens des Bw Versuche zur Verbesserung der Ertragslage unternommen worden, die aber allesamt erfolglos gewesen seien. Seit der Eröffnung des Betriebes im Jahr 1985 sei kein einziges Mal ein positives Betriebsergebnis erzielt worden. Es sei nur gelungen die Verluste der Höhe nach zu variieren.

Es sei zwar dem Bw beizupflichten, dass es sich bei einem Blumenhandel seinem äußeren Erscheinungsbild nach um einen Gewerbebetrieb handeln würde und dass diesfalls Liebhäberi nur in Ausnahmefällen angenommen werden könne.

Abgesehen davon, dass auf Grund der eindeutig negativen Betriebsergebnisse ein Grenzfall nicht vorliege, müsse davon ausgegangen werden, dass der Bw bereit gewesen sei, fortlaufend gestützt auf seine nicht unbeträchtlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, diese Verluste in Kauf zu nehmen.

Nach den Angaben des Bw liege die Hauptursache für die Verluste in der hohen Zinsenbelastung auf Grund der hohen Fremdkapitalquote in der Anfangsphase. Bei den Verlusten könne aber keinesfalls mehr von Anlaufverlusten gesprochen werden.

Es stehe jedem Steuerpflichtigen frei seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital zu führen. Führe er aber seinen Betrieb mit Fremdkapital, müsse er die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen tragen.

Überdies könne jede nach ihrem äußeren Erscheinungsbild als gewerblich erscheinende Tätigkeit auch als Hobbybetrieb geführt werden.

Der Bw beziehe hohe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und sei auf die Einkünfte aus dem Blumenhandel zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes nicht angewiesen.

Weiters stehe fest, dass der Bw auch durch jegliche Rationalisierungsmaßnahme seit Beginn der Tätigkeit aus der Verlustzone nicht herausgekommen sei und daher die Tätigkeit objektiv nicht geeignet sei auf Dauer gesehen positive Einkünfte zu erzielen.

Der Bw habe den Blumenhandel offensichtlich nur deshalb betreiben können, weil für seinen Lebensunterhalt eine andere Einkunftsquelle zur Verfügung gestanden habe, woraus sich subjektiv die fehlende Gewinnabsicht ergebe.

Mit Eingabe vom 10. September 1996 (eingelangt am 13. September 1996) stellte der steuerliche Vertreter des Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß Erkenntnis des VwGH vom 3. Juli 1996, ZI 93/13/0171 als Voraussetzung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg sei, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen solchen zu erwirtschaften. Subsidiär sei das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägigen nach einem Erfolg. Als absehbar sehe der Verwaltungsgerichtshof nicht mehr nur solche Zeitspannen an, die den Zeitraum von zwölf Jahren nicht erreichen würden (ÖStZ Nr. 17, S 418).

Auch wenn der Bw seit 1985 nicht aus der Verlustzone herausgekommen sei, so bedeute dies nicht, dass der Blumenhandel nicht objektiv geeignet sei positive Einkünfte zu erzielen. Ob objektive Eignung der Tätigkeit und subjektives Ertragstreben vorliege, sei anhand der Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung zu überprüfen.

Die in der Berufung vom 4. Juni 1996 durchgeführte Kriterienprüfung würde für die objektive Eignung des Blumenhandels zur Erzielung eines Gesamterfolges und das Streben des Bw nach Gewinn sprechen. Das Streben nach Gewinnerzielung sei im vorliegenden Fall durch ein nach Wirtschaftlichkeitssätzen orientiertes Handeln, nämlich die Schließung des Geschäftslokales in E. dokumentiert.

Weiters verwies die steuerliche Vertretung des Bw darauf, dass der Blumenhandel nicht als Hobbybetrieb geführt werde, denn es handle sich hierbei nicht um eine Tätigkeit, die auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sei.

Für die Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegen würde, sei es unerheblich, ob der Bw nichtselbständige Einkünfte beziehe. Auch wenn der Bw über hohe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verfüge, so ließe dies nicht die Schlussfolgerung zu, dass

er die Verluste freiwillig in Kauf genommen habe und ihm die Absicht zur Gewinnerzielung fehlen würde.

Es sei ausdrücklich festzuhalten, dass es sich bei den Verlusten nicht um Anlaufverluste handeln würde, sondern lediglich um Verluste, die durch die Fremdfinanzierung und damit verbundenen Zinsen entstanden seien.

Mit Ergänzungsschreiben vom 11. November 1996 brachte der steuerliche Vertreter des Bw nachstehende Ergänzungen zum Vorlageantrag vom 10. September 1996 ein.

Bei dem vom Bw betriebenen Unternehmen handle es sich um eine gewerbliche Betätigung, die keine Berührungspunkte zur privaten Lebensführung aufweisen würde und grundsätzlich die Eigenschaft einer Einkunftsquelle erfülle. Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 5. August 1993, ZI 93/14/0036 werde für gewerbliche Betätigungen von der Judikatur grundsätzlich die Eigenschaft einer Einkunftsquelle vermutet.

Bei Gewerbebetrieben könne Liebhaberei nur in besonderen Ausnahmefällen angenommen werden. Ein derartiger Ausnahmefall liege im vorliegenden Fall nicht vor, denn das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren reiche allein nicht aus, fehlendes Gewinnstreben und somit das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen (VwGH vom 5. August 1993, ZI 93/14/0036).

Mit Eingabe vom 3. April 2000 hat der steuerliche Vertreter des Bw die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994 zurückgenommen. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 würde jedoch aufrechthaben.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz wurde der Bw mit Schreiben vom 5. Juni 2003 aufgefordert, schriftlich darzulegen, welche Schritte bzw Bemühungen er gesetzt habe um den seit dem Jahr 1985 angefallenen Verlusten wirksam entgegenzutreten.

Mit Eingabe vom 26. Juni 2003 nahm der steuerliche Vertreter des Bw schriftlich dazu wie folgt Stellung und legte diesem Schreiben die Beilage 2 bei:

**ad.1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:**

Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste sei aus der beiliegenden Aufstellung (s. Beilage 2) zu ersehen. Die Beobachtung der Verlustentwicklung zeige, dass diese abgesunken seien. Eine positive Entwicklung dh geringere Verluste bei gleichem Umsatz oder gleiche Verluste bei höherem Umsatz, würde gegen Liebhaberei sprechen.

**ad. 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:**

Dieses sei ebenfalls aus der Beilage 2 ersichtlich.

**ad. 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:**

Die Ursachen würden einerseits in der relativ hohen Miete für das Geschäft in E., welches im Jahr 1990 geschlossen worden sei, und andererseits in den hohen Zinsaufwendungen auf Grund des Kapitalbedarfs für die Deckung der Anlaufverluste liegen.

Die Ursache der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben sei im Falle des Bw im externen Bereich zu suchen. Der Bw habe unter anderem auch eine Filiale in einem Einkaufszentrum in E. betrieben. Durch die Konkurrenz eines großen Baumarktes, welcher auch ein breites Sortiment an Blumen im Angebot gehabt habe, habe sich die Kundenfrequenz erheblich verringert.

**ad 4 Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:**

**ad 5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:**

Sowohl die angebotenen Leistungen als auch die Preisgestaltung sei marktgerecht zu den branchenüblichen Sortimenten und Preisen erfolgt.

**ad. 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen):**

Die Folgen dieser Maßnahmen seien ebenfalls in der Beilage dargestellt worden sei z.B.

a) der Personalaufwand sei von 25,3% im Jahr 1988 kontinuierlich bis auf 8,87% vom Umsatz im Jahre 1992 gesenkt worden, dh er habe im Jahr 1992 nur mehr rund ein Drittel des Prozentsatzes im Jahr 1988 betragen.

b) Weiters sei der Mietaufwand von 9,9% vom Umsatz im Jahr 1988 auf 6,27% im Jahr 1991 und 1,51% im Jahr 1992 gesenkt worden.

c) Einlagen: des weiteren seien vom Bw Privateinlagen in den Gewerbebetrieb getätigt worden und zwar im Jahr 1990 rund S 249.000,00 und im Jahr 1993 sogar S 443.000,00. Die genauen Ziffern seien ebenfalls in der Beilage 2 enthalten.

Neben Blumen –und Geschenkartikeln seien im Lokal in E. auch Haushaltsartikel angeboten worden.

Der Betrieb sei vom Bw und ab 1989 gemeinsam mit dem Sohn des Bw, der von 1985 bis 1988 als Florist ausgebildet wurde, geführt worden.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde der oa Vorhalt vom 5. Juni 2003 und das oa Antwortschreiben vom 26. Juni 2003 dem Finanzamt als Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2003 gab das Finanzamt als Amtspartei bekannt, dass keine Stellungnahme abgegeben werde.

In der am 25. September 2003 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass das Finanzamt weiter an dem Argument festhalten würde, dass die vorgenommenen Maßnahmen allesamt erfolglos waren und nur zu einer Variation der Verluste geführt haben. Dass Maßnahmen getätigt worden seien, sei aufgrund des vorliegenden Datenmaterials (siehe Schreiben vom 26. Juni 2003) unbestritten.

Der steuerliche Vertreter des Bw führte aus, dass den Richtlinien zur Liebhabereiverordnung zu entnehmen sei, dass bei einer Betätigung gem. § 1 Abs. 1 Liebhaberei nur in Ausnahmefällen angenommen werden könne, wenn die Verluste bei sinkenden Umsätzen gleich bleiben würden.

Auf einen Punkt sei noch hinzuweisen, dass der Unternehmer auch über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verfüge.

Der Bw. habe sich mit dem Betrieb der Blumenhandlung ein zweites Standbein, neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Firma V. GmbH (Haushaltsgeräte) schaffen wollen, um gegen die Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens gewappnet zu sein.

In der Filiale in E. seien von Anfang an neben Blumen auch Haushaltsartikel angeboten worden. Im gleichen Gebäude sei ein Baumarkt eröffnet worden (ebenfalls Angebot von Blumen). Die Mietaufwendungen für die Filiale in E. waren von allen drei Filialen die höchsten und nach Ablauf der Mietverträge wurde die Filiale im Jahr 1989 geschlossen.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte weiters aus, dass von Beginn an die Wirtschaftlichkeit der Maßnahmen bestritten werde (Belastung durch zusätzliche Filialen, mit hohen Miet- und Personalkosten) und dies bei hohen Verlusten im Anfangsjahr.

Der steuerliche Vertreter des Bw hielt dem entgegen, dass gerade das eben vorgebrachte Argument auch in der Weise zu interpretieren sei, als man eine eben erst begonnene Tätigkeit nicht gleich bei Verlusten wieder aufgegeben würde, im Gegenteil, einen guten zweiten Standort (Filiale E.) würde man nicht so leicht aufgeben.

Der Bw führte aus, dass in den Filialen E. und F. keine Investitionen zu tätigen gewesen seien, jedoch in der Filiale R. (neben einer Schmiede gelegen) seien umfassende Umbauten zu tätigen gewesen.

1985 sei das Geschäft in R. und Anfang 1986 die Geschäfte in F. und E. aufgemacht worden.

In der Filiale R. seien eine Ganztags und eine Halbtagskraft und die Gattin des Bw beschäftigt gewesen. In F. sei eine Ganztagskraft, in E. seien zwei Ganztagskräfte tätig gewesen.

In der Filiale in F. sei relativ bald ersichtlich gewesen, dass die Filiale nicht gewinnbringend mit Fremdpersonal zu führen sei (Nachtstunden für das Binden von Kränzen für Begräbnisse, und Überstunden für Fahrten zum Blumenmarkt nach W.).

Die Hauptursache liege in den hohen Kosten für Fremdpersonal und den relativ hohen Zinsen für Fremdmittel (Umbaukosten in R.).

Der Blumenhandel sei ein sehr zeitaufwendiger und arbeitsintensiver Bereich, wo man auch sehr gute Blumenkenntnisse haben müsse.

Der Bw. führte weiters aus, dass er sich selbst, um die Betreuung der Freilandpflanzen gekümmert habe, um eben die Personalkosten am Wochenende vermeiden zu können. Im Prinzip wäre es möglich gewesen, dass pro Filiale nur eine Mitarbeiterin beschäftigt gewesen wäre, aber bei Krankheit, Urlaub, müsse eine Vertretung vorhanden sein (das Geschäft könne nicht geschlossen werden).

Er habe das Gefühl gehabt, wenn er seine ganze Arbeitskraft (Aufgabe der nichtselbständigen Tätigkeit) in die Filialen investiert hätte, hätte er sicher andere Ergebnisse erzielen können.

Es sind nicht nur Schnittblumen, sondern auch Pflanzen, Küchenkräuter, Geschenkartikel für den Haushalt in den Filialen geführt worden.

Der steuerliche Vertreter des Bw führte abschließend aus, dass es viele Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes gebe, die Liebhaberei z.B. bei einem Betrieb eines Rennstalles, Verluste aus einem Forstbetrieb bestätigen würden, nicht aber bei einem Gewerbebetrieb. Er ersuchte der Berufung Folge zu geben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die Betätigung des Bw – Blumen- und Pflanzenhandel - eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt.

Für die Beurteilung dieser Frage sind hinsichtlich der Jahre 1993 und 1994 die Bestimmungen der LVO vom 17.12.1992, BGBl 1993/33 (LVO II) maßgebend.

Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle umfassen nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 LVO Tätigkeiten oder Rechtsverhältnisse, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter die Betätigung mit Annahme von Liebhaberei fallen.

Es wird im § 1 Abs. 1 LVO somit das subjektive Element der Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses vorausgesetzt. Da diese innere Einstellung nicht unmittelbar erkennbar ist, wird die Nachvollziehbarkeit dieser Absicht anhand objektiver Umstände verlangt. Diese objektiven Umstände ergeben sich aus § 2 Abs. 1 und 3 LVO.

Das Ertragstreben des Stpfl. muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein. Die im Laufe der Betätigung erwirtschafteten Gewinne oder Überschüsse dürfen nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern müssen darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens, bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten, führen.

Es kann den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich im Zusammenhang mit der Definition der Überschusseinkünfte im § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 wohl das Verständnis entnommen werden, dass unter Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen auch das Bestreben des Tätigen zur Erwirtschaftung eines solchen Erfolges zugrunde liegt. Der normative Gehalt der Vorschrift des § 2 EStG 1988 reicht jedoch nicht so weit, die Anforderung eines in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges als Tatbestandsmerkmal steuerlich beachtlicher Einkünfte zu tragen (VwGH 3.7.1996, ZI 93/13/0171, ÖStZB 1996, 397).

Der Verwaltungsgerichtshof (s VwGH 3.7.1996, ZI 93/13/0171) hält im verstärken Senat an der Auffassung fest, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragstreben desjenigen, der sich betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies

allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Festzuhalten ist ferner daran, dass unter der Ertragfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleigenschaft die Eignung der Tätigkeit zu verstehen ist, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen.

Im vorliegenden Fall ist zunächst davon auszugehen, dass es sich bei dem von dem Bw betriebenen Handel mit Blumen seinem äußerem Erscheinungsbild nach um einen Gewerbebetrieb handelt. Diese Betätigung ist grundsätzlich iSd § 1 Abs. 1 der LVO durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen und fällt nicht unter § 1 Abs. 2 der LVO, in welcher Bestimmung Betätigungen genannt sind, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder mit denen Wirtschaftsgüter bewirtschaftet werden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen.

Fallen nun bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO – wie im gegenständlichen Fall – Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen (Kriterienprüfung § 2 Abs 1 Z 1 – 6 LVO).

Jedes in § 2 Abs.1 LVO angeführte Kriterium ist für sich zu untersuchen. Sodann ist anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Es darf dabei nicht schematisch auf ein zahlenmäßiges Überwiegen der für bzw gegen Liebhaberei sprechenden Umstände abgestellt werden. Spricht ein Kriterium (vor allem § 2 Abs. 1 Z 6) in besonderem Maße für das Vorliegen einer Einkunftsquelle, so kann eine Einkunftsquelle auch dann anzunehmen sein, wenn eine Mehrzahl anderer Kriterien – in geringerem Maße- gegen die Annahme einer Einkunftsquelle spricht. Es ist daher anhand von Wirtschaftlichkeitskriterien zu untersuchen, ob eine Betätigung ein erwerbstypisches oder berufstypisches Erscheinungsbild aufweist und somit die Betätigung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird.

## **1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1) und**

## **2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (§ 2 Abs. 1 Z 2):**

Seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1985 bis zur Aufgabe der Betätigung im Jahr 1994 fallen nur Verluste an. Wie bereits im Sachverhalt dargestellt, wurde der Betrieb ursprünglich mit 3 Filialen betrieben. In den Jahren 1987 und 1990 erfolgte jeweils eine Schließung der Filialen in

F. und E., sodass zum Zeitpunkt der Betriebsschließung im Jahr 1994 nur mehr eine Filiale vom Bw betrieben worden ist.

Die Verluste der Jahre 1985 und 1986 liegen bei ca S 400.000,00 bzw S 600.000. Durch die Schließung der Filiale in F. sinken diese auf ca. 395.000,00; sind dann im Jahr 1988 nahezu gleichbleibend. Im Jahr 1989 stiegen die Verluste wieder auf ca. S 510.000,00 an. Nach der Schließung der zweiten Filiale in E. im Jahr 1990 sinkt der Verlust in diesem Jahr auf ca. S 268.000,00. In den Jahren 1990 – 1994 kommt es, nachdem der Verlust sich im Jahr 1991 massiv auf ca. S 29.000,00 verringert hat, wieder zu einem kontinuierlichen Anstieg der Verluste bis zum Jahr 1994.

Die Umsätze liegen in den Jahren 1985 und 1986 bei ca S 1,3 bzw. 3,9 Millionen, in den Jahren 1987 – 1989 bei ca S 2,7 Millionen und in den Jahren 1990 – 1993 bei ca 1 Million und 1994 schließlich bei ca S 175.000,00.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass vom Bw ein Gesamtverlust in den Jahren 1985 – 1994 in Höhe von S 2.850.899,00 erwirtschaftet wurde.

### **ad. 3. Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben:**

Nach Meinung des Senates ist festzuhalten, dass sich die Verluste insbesondere in den ersten Jahren der Tätigkeit aus den hohen Mietaufwendungen (insbesondere der Filiale in E.), den Fremdmittelzinsen und den Personalkosten zusammensetzen. Dies wird auch vom Bw als Grund für die Verluste angegeben. Überdies werden auch die hohen Zinsaufwendungen für die Investitionen (Umbau der Filiale in R.) in der Anfangsphase als Ursache genannt.

Zudem führte der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung am 25. September 2003 aus, dass der Blumenhandel ein sehr zeitaufwendiger und arbeitsintensiver Bereich sei, wo man sehr gute Blumenkenntnisse haben müsse und insbesondere die hohen Personalkosten für das Fremdpersonal (Nachtstunden für das Binden von Kränzen für Begräbnisse und die Überstunden für die Fahrten zum Blumenmarkt nach W.) als Ursache für die Verluste zu sehen seien.

Auf die in den Jahren 1985 (in Höhe von S –409.521,00) und 1986 (in Höhe von S 641.483,00) angefallenen Verluste reagierte der Bw mit der Schließung der Filiale in F. im Jahr 1987. Durch diese Maßnahme verringerte sich der Verlust auf S –395.977,00.

Nachdem die Verluste in den Jahren 1988 (S -396.558,00) und 1989 (S -510.393,00) wieder kontinuierlich angestiegen sind, wurde die Filiale in E., welche sich nach den Angaben des Bw in einem Einkaufszentrum befunden hat und durch die Konkurrenz eines großen Baumarktes,

welcher auch ein breites Sortiment an Blumen im Angebot gehabt hat, sich die Kundenfrequenz erheblich verringert hat, geschlossen.

Durch die Schließung der beiden Filialen wurde erreicht, dass sich die Personalkosten von 25,30% im Jahr 1988 auf 8,87% im Jahr 1992 reduziert haben. Ebenso haben sich die Mietzahlungen von 9,9% im Jahr 1988 auf 1,51% im Jahr 1991 verringert.

Hinsichtlich des Zinsaufwandes und der Abschreibungen ist auszuführen, dass sich sowohl die Abschreibung als auch der Zinsaufwand – wie aus der Beilage ersichtlich ist – laufend reduziert hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebs aufweist, nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (vgl. z B. das Erkenntnis vom 30. Jänner 1991, 90/13/0058). Die Art, in der der Betrieb geführt wird, muss erkennen lassen, dass das betriebliche Geschehen nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtet ist. Feststellungen in dieser Richtung machen es erforderlich, die Ursachen für das Entstehen der Verluste zu ergründen und sowohl die Einnahmen – als auch die Ausgabeseite zu analysieren. Ohne Kenntnis jener Besonderheiten, die den vermuteten Voluptuarbetrieb von einem nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb unterscheiden, lässt sich bei einem nach dem äußeren Erscheinungsbild typischen Gewerbebetrieb keine verlässliche Aussage über das (ausnahmsweise) Vorliegen von Liebhaberei machen. So kommt insbesondere Art des Güter- und Leistungsangebotes, den konkreten Marktchancen und den kostenverursachenden Faktoren Bedeutung zu.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates liegt ein solcher Ausnahmefall nicht vor, denn das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren reicht alleine nicht aus, fehlendes Gewinnstreben und somit das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen. Denn der Bw hat durch das Setzen von verschiedenen Maßnahmen wie die Schließung von zwei Filialen, die Senkung der Personalkosten durch Einsatz seiner eigenen Arbeitskraft und Zuführung von Privateinlagen versucht die Verlustsituation in den Griff zu bekommen.

Wenn das Finanzamt daher vorbringt, dass der Bw bereit gewesen sei, fortlaufend gestützt auf seine nicht unbeträchtlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, diese Verluste in Kauf zu nehmen, dann muss dem entgegenhalten werden, dass der Bw gerade durch das Schließen der jeweiligen Filiale gezeigt hat, dass er sehr wohl den Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt hat.

Wenn das Finanzamt meint, dass auch eine gewerblich erscheinende Tätigkeit als "Hobbybetrieb" geführt werden könne, dann muss dem entgegengehalten werden, dass unter den

Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO Tätigkeiten fallen, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (wie zB. Sportamateure, Reiseschriftsteller), nicht jedoch ein Blumenhandel, welcher ursprünglich mit drei Filialen betrieben worden ist.

#### **4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistung:**

#### **5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:**

Auf das sich ändernde Kundenverhalten und die geänderten Rahmenbedingungen insbesondere bei der Filiale E. (Konkurrenz durch einen großen Baumarkt) hat der Bw dahingehend reagiert, dass in diesem Geschäft auch Haushaltsartikeln angeboten wurden. Als auch diese Maßnahme nicht gegriffen hat, hat der Bw diese Filiale geschlossen.

#### **6. Verbesserungsmaßnahmen:**

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates muss auf Grund der oben ausgeführten Punkte zusammenfassend davon ausgegangen werden, dass der Bw auf die äußeren und innere Einflüsse, die zu den Verlusten geführt haben, durch das Setzen von Verbesserungsmaßnahmen reagiert hat.

Insbesondere in den Jahren 1990 – 1993 ist der Umsatz der noch verbliebenen Filiale bei ca 1 Million ÖS annähernd gleichgeblieben. Es ist in dieser Zeit auch zu einer Reduktion der Zinsaufwendungen und der Personalkosten sowie der Abschreibung gekommen.

Auch wenn der Bw über hohe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verfügt, so lässt dies nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nicht den Schluss zu, dass es ihm an der Absicht zur Gewinnerzielung gemangelt hat. Im Gegenteil spricht doch die Schließung der beiden Filialen in F. und E. dafür, dass der Bw sehr wohl mit Gewinnerzielungsabsicht agiert hat. Er sich durch diese Maßnahme der Schließung der beiden Filialen und der Zuführung von Privateinlagen eine Verbesserung der Ertragslage erwartet hat. Da dies nicht eingetreten ist, hat sich der Bw im Jahr 1994 dazu entschlossen auch das Geschäft in R. zu schließen.

Auch der persönliche Einsatz des Bw, dass er sich zB. um die Betreuung der Freilandpflanzen gekümmert hat, um Personalkosten am Wochenende zu vermeiden zeigt, dass der Bw bestrebt war, Gewinne zu erzielen.

Ebenso stellt die Zuführung von Privateinlagen in den Jahren 1990 – 1994 ein Indiz dafür dar, dass der Bw den ansteigenden Verlusten entgegenwirken wollte.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kommt gerade durch die Schließung der letzten Filiale zum Ausdruck, dass es dem Bw nicht an einer Gewinnerzielungsabsicht gemangelt hat. Dass der Bw ernsthaft versucht hat die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu retten, wird auch dadurch deutlich, dass noch im Zuge einer im Jahr 1993 stattgefundenen Betriebsprüfung die Tätigkeit des Bw als Einkunftsquelle anerkannt wurde, da seitens des Bw verschiedene Maßnahmen zur Rettung des Betriebes angedacht wurden.

Ein weiteres Indiz für das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist, dass der Bw auf die anhaltenden Verluste dahingehend reagiert hat, dass er die Tätigkeit durch Zurücklegung der Gewerbeberechtigung im März 1994 eingestellt hat.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. September 2003