



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Wilhelm Böhm und Norbert Pelzer in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 12. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 vom 11. April 2003 betreffend Einkommensteuer 1999 nach der am 12. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) gab in einem Formular, beim Finanzamt (FA) am 9.4.1998 eingelangt, an, er sei seit 1/96 Herausgeber einer Zeitschrift.

In den Jahren 1996 – 1998 erklärte er aus dieser Tätigkeit jedes Jahr Verluste. Daneben erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Vorhalt vom 8.9.2000 anlässlich der Abgabe der Einkommensteuererklärung 1998 führte das FA ua aus:

„....In den Jahren 1996 bis 1998 wurden aus der nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als Herausgeber einer Zeitung Verluste von insgesamt 225.000 S erklärt, wobei die Einnahmen nicht einmal die Druckkosten übersteigen.“

Es wird ersucht

- die Tätigkeit und den Inhalt der angebotenen Leistungen zu beschreiben
- die Ursachen, auf Grund derer kein Gewinn erzielt wird, darzulegen
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage bekannt zu geben
- die zukünftig zu erwartende Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben darzustellen."

Der Bw antwortete wie folgt:

„...1. Die Zeitschrift beinhaltet Rätsel, Porträts von Sängern sowie Geschichten über den Alltag von Ausländern in Österreich.

2. Bekanntlich gibt es in Österreich eine recht umfangreiche Presseförderung, weshalb die großen Zeitungen des Landes „profitabel“ arbeiten können.

3. Der derzeitige Vertrieb läuft über den Verlag X., der allerdings immer wieder angebliche Auslieferung, ausweist, die sich aber als nicht immer richtig erweisen. Anders gesagt, nicht alle vereinbarten Lieferorte werden eingehalten. Es wird ein Wechsel des Distributeurs erwogen. Darin sieht man auch die Notwendigkeit des Wechsels, um die Ertragslage nachhaltig zu verbessern. Die Zeitschrift – sie ist für Österreich einzigartig – sollte an über 200 Verkaufsstellen angeboten werden, doch trifft das realiter nicht zu. Damit laufen allerdings etwa auch die Bewerbungsbemühungen teilweise ins Leere.

4. Eine Zeitschrift ist nicht automatisch eine primär liebhabereiverdächtige Tätigkeit.

5. Bereits ein jährliche Auflage von 16.000 Stück (=rd 1.500 Stk monatlich bei 11 Erscheinungen jährlich) wäre kostendeckend. 1999 gab es drei Nummern mit immerhin rd 4.000 Stk Auflage. Man sieht also, dass eine bessere Logistik sehr wohl ausreichend wäre."

Die Verluste aus Gewerbebetrieb aus dieser Tätigkeit wurden vom FA in den Jahren 1996 – 1998 erklärungsgemäß veranlagt.

Im Streitjahr 1999 erklärte der Bw einen Verlust aus Gewerbebetrieb iHv ATS 84.314,06,--.

In den Jahren 2000 und 2001 gab der Bw keine Steuererklärungen ab. Das FA ersuchte ihn, diese nachzureichen. Sollten die Umsätze nicht höher sein bzw noch immer Verluste erwirtschaftet werden, werde Liebhaberei vermutet.

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2000 und 2001 mit ATS 40.000,-- bzw ATS 45.000,-- vom FA geschätzt und am 17.1.2003 entsprechende Einkommensteuerbescheide erlassen.

In der Berufung gegen diese Bescheide vom 12.2.2003 brachte der Bw iw vor:

„... Der Betrieb wurde im August 2001 geschlossen, da aus privaten Gründen (Todesfall) ein Fortbetrieb nicht mehr erstrebenswert war.... Wie dem FA bekannt, hat der Betrieb bislang

nur mit Verlusten gearbeitet, so dass eine E auch für die Jahre 2000 und 2001 selbst unter Projektion der Erfahrungswerte nicht plausibel ist. Wir beantragen daher die Festsetzung der E 2000 und 2001 mit Null. ..."

Das FA erließ am 11.4.2003 BVEs betreffend ESt 2000 und 2001 und setzte darin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0 an.

Das FA setzte im Einkommensteuerbescheid 1999 (Streitjahr) vom 11.4.2003 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0 an und führte in der Begründung aus:

"... Der Verlust konnte nicht anerkannt werden, weil gemäß § 2 der Liebhabereiverordnung nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist."

In der Berufung gegen diesen Bescheid vom 12.5.2003 wurde iw vorgebracht:

- „1. Die Betreuung einer Zeitschrift fällt nicht unter eine Liebhabereivermutung im Sinne der gegenständlichen VO.*
- 2. Es waren private Umstände, die zu einem jähen Betriebsende führten, die auch eine Verwirklichung der bereits anderwertig dem FA mitgeteilten Rationalisierungsmaßnahmen vereitelten.*
- 3. Da aber auf eine objektive Eignung abzustellen ist, und nicht auf subjektive Umstände des Fatalen, beantragen wir den erklärungskonformen Zustand wiederherzustellen. ..."*

Das FA erließ mit Bescheid vom 1.9.2003 eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) und führte in der Begründung aus:

„S. T. gab in den Jahren 1996 bis 2001 – neben einer nichtselbständigen Tätigkeit – eine Zeitschrift heraus. Dabei erwirtschaftete er im Zeitraum 1996 bis 1999 einen Verlust von insgesamt 308.000 S, das sind mehr als 90% des Umsatzes. In den Jahren 2000 und 2001 wurde der Umsatz und der Gewinn über Antrag des steuerlichen Vertreters mit „null“ geschätzt. Die Tätigkeit wurde vom FA als Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LiebVVO beurteilt und nicht, wie in der Berufung fälschlich angenommen als Tätigkeit mit „Liebhabereivermutung“. Der nach dem Anlaufzeitraum erzielte Verlust 1999 war daher nicht ausgleichsfähig. Ausgehend von den Gewinnermittlungen 1996 – 1999 war die Tätigkeit nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Die Gewinnermittlungen für die Jahre 2000 und 2001 wurden ebenso wenig vorgelegt wie eine Prognoserechnung und/oder eine Dokumentation allenfalls geplanter Maßnahmen, die zur Erzielung eines Gewinnes erforderlich gewesen wären."

Im Vorlageantrag vom 17.9.2003 führte der Bw iw aus:

„Die Verlusthöhe ist unbestritten. Es wurden allerdings – auch dem FA – ein set von Maßnahmen mitgeteilt, die einen turn around ermöglichen würden. Doch kam der Tod der Gattin dazwischen, der einfach eine privat motivierte Betriebsaufgabe bedeutet. Liebhaberei bedeutet aber die objektive Verlustträchtigkeit einer Betätigung aus subjektiven Gründen. Da die Maßnahmen eines turn arounds nicht mehr ausgeführt werden konnten, ist aber keine subjektive Komponente, sondern vius mayor. ...“

In der am 12. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend von Seiten des Bw iw ausgeführt, das Projekt sei letztlich ein wirtschaftlicher Fehlschlag gewesen; als seine Frau verstorben sei, habe er sich entschlossen, die Zeitung einzustellen.

Von Seiten des FA wurde iw ergänzend ausgeführt, dass nie eine Prognoserechnung übermittelt worden sei. Es sei daher nicht ersichtlich gewesen, ab welchem Zeitpunkt mit einem Gesamtgewinn zu rechnen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und war seit Beginn 1996 auch Herausgeber einer Zeitschrift.

Diese beinhaltete Rätsel, Porträts von Sängern sowie Geschichten über den Alltag von Ausländern in Österreich. Sie erschien unregelmäßig (zB im Jahr 1999 drei Mal mit insgesamt rund 4000 Stück Auflage; in den anderen Jahren war die Auflage geringer).

Aus dieser Tätigkeit erzielte der Bw von 1996 – 1998 Verluste in folgender Höhe:

1996: ATS 51.011

1997: ATS 63.923

1998: ATS 110.846

1999: ATS 84.314

Gesamtverlust der vier Jahre: ATS: 310.094

In den Jahren 2000 und 2001 wurden bei unveränderter Einnahmen/Ausgaben Struktur weitere Verluste erzielt.

Die Tätigkeit wurde im August 2001, auch aus privaten Gründen (Tod der Gattin des Bw), eingestellt.

Die Tätigkeit war objektiv nicht geeignet, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erzielen. Bei gleich bleibender Art der Bewirtschaftung hätte der Bw niemals auch nur in einem einzigen Jahr Gewinne erzielt. Die Ertragsfähigkeit war daher nicht

gegeben.

Es wurden jedes Jahr Verluste in beträchtlicher Höhe erzielt.

Die Einnahmen waren 1996 und 1997 geringer als die Druckkosten.

Die Verluste betrugen mehr als 90% des Umsatzes und sind daher gravierend.

Die notwendige kostendeckende Auflage von 16.000 Stück pro Jahr wurde im besten Jahr zu $\frac{1}{4}$ erreicht (4.000 Stück), in den anderen Jahren war die Auflage noch geringer.

Konkrete strukturverbessernde Maßnahmen, um den Betrieb in die Gewinnzone zu führen, waren weder ernsthaft geplant noch wurden solche umgesetzt.

Der Bw hat das Streben nach Gewinnerzielung nicht ausreichend dokumentiert. Eine Prognoserechnung wurde nicht vorgelegt, ebenso wenig wie die Gewinnermittlungen der Jahre 2000 und 2001 und eine genaue Dokumentation allenfalls geplanter Maßnahmen, um die Ertragslage zu verbessern.

Der festgestellt Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die Ausführungen über die Zeitschrift gründen auf den Angaben des Bw. Die erzielten Verluste und die Struktur der Einnahmen/Ausgaben sind dem Steuerakt, insbesondere den Einnahmen/Ausgaben Rechnungen, entnommen und sind unbestritten.

Dass in den Jahren 2000 und 2001 weitere Verluste erzielt wurden, ergibt sich aus den Ausführungen des Bw *„hat der Betrieb bislang nur mit Verlusten gearbeitet, so dass eine E auch für die Jahre 2000 und 2001 selbst unter Projektion der Erfahrungswerte nicht plausibel ist...“*. Die genaue Höhe kann nicht festgestellt werden, da keine Steuererklärungen abgegeben wurden.

Dass die Gewinnermittlungen für die Jahre 2000 und 2001 ebenso wenig vorgelegt wurden wie eine Prognoserechnung und eine genaue Dokumentation allenfalls geplanter Maßnahmen, ist dem Steuerakt entnehmbar. Der UFS wertet dies als eindeutige Indizien dafür, dass keine Maßnahmen geplant waren, um die Ertragslage zu verbessern.

Das Vorbringen des Bw betr *„turn around“* und Mitteilung eines *„set von Maßnahmen“* ist nicht geeignet, diese Beweiswürdigung zu erschüttern.

Diese Mitteilung behandelt keine konkreten Maßnahmen, sondern stellt lediglich allgemein fest, dass es in Österreich eine Presseförderung gibt, was allerdings mit dem ggstdl Fall nichts zu tun hat. Auch die Ausführung, es werde ein Wechsel des Distributeurs *„erwogen“*, ist noch keine konkrete Maßnahme, zumal keine konkreten Aktivitäten in Bezug auf einen Wechsel statt fanden und auch die Auswirkung eines derartigen Wechsels im Dunkeln bleibt.

Die Aussage des Bw, dass bereits eine jährliche Auflage von 16.000 Stück kostendeckend wäre, im besten Jahr (aber nur) 4.000 Stück Auflage erreicht wurden, zeigt nur, dass die

objektive Möglichkeit der Gewinnerzielung nicht gegeben war. Im besten Jahr konnte nur ein Viertel der für das Vermeiden eines Verlustes notwendigen Auflage erreicht werden.

Dass bei gleich bleibender Art der Bewirtschaftung vom Bw niemals Gewinne erzielt worden wären, ist aus den Jahresergebnissen ableitbar.

Dass von einer gleich bleibenden Art der Bewirtschaftung auszugehen ist, ergibt sich aus der fehlenden Prognoserechnung und den fehlenden Maßnahmen zur Strukturverbesserung.

Dass die Zeitschrift auch aus privaten Gründen eingestellt wurde, ergibt sich aus den Ausführungen des Bw.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

§ 1 Liebhabereiverordnung (LVO) idfd Streitjahr gF lautet:

„§ 1. (1) Einkünfte liegen 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 ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

- 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*
- 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird."

Soweit die Streitparteien übereinstimmend vom Vorliegen einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle iSd § 1 Abs 1 LVO ausgehen, sieht sich der Berufungssenat im Hinblick auf die näheren Umstände der Betätigung nicht dazu veranlasst, diesbezüglich eine andere Beurteilung vorzunehmen.

Bei einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle liegen Einkünfte vor, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist nach § 2 Abs 1 LVO zu beurteilen.

Werden durchgehend Verluste erzielt, so ist für die Liebhabereibeurteilung vor allem zu ermitteln, ob und welche Maßnahmen der Stpfl zur Verbesserung der Situation gesetzt hat, wenn klar war, dass keine Veränderung der Situation zu weiteren Verlusten führen würde.

§ 2 LVO lautet:

„§ 2. (1) 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 (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss 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).*

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses

Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird."

Für die Beurteilung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht für das Streitjahr ist entscheidend, ob der Bw in diesem Jahr eine Gewinnerzielungsabsicht iSd § 1 Abs 1 LVO gehabt hat.

Gewinnabsicht ist nur dann anzunehmen, wenn sie in einer entsprechenden wirtschaftlichen Betriebsführung objektiv ihren Niederschlag findet.

Ausgehend von der dargestellten Ertragslage sieht es der Berufungssenat als erwiesen an, dass es dem Bw im Streitjahr – in Kenntnis der inneren und äußeren Aspekte des Betriebs und der Erfahrungen der vergangenen Jahre, wonach jedes Jahr auf Grund der hohen Fixkosten und der geringen erzielbaren Einnahmen ein gravierender Verlust unumgänglich ist – an der Gesamtgewinnerzielungsabsicht gemangelt hat.

Dass keine strukturellen Verbesserungsmaßnahmen durchgeführt wurden und nicht einmal konkrete geplant waren, wurde bereits dargestellt.

Die in § 2 Abs 1 LVO geforderte Beurteilung der Umstände ergibt ein eindeutiges Bild.

Das Ausmaß der Verluste ist unverändert gravierend, eine Verbesserung der Verlustsituation ist nicht erkennbar, das Produkt ist nicht konkurrenzfähig, die Nachfrage ist viel zu niedrig, die Kosten sind zu hoch, strukturverbessernde Maßnahmen wurden nicht durchgeführt.

Spätestens im Streitjahr hätte der Bw daher erkennen müssen, dass keine Einkunftsquelle vorliegt.

Jedenfalls ab dem Jahr 1999 ist daher von Liebhaberei auszugehen und sind die Verluste nicht mehr anzuerkennen.

Ob nach den Umständen des Einzelfalles von Anfang an damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird, kann dahingestellt bleiben, da die Jahre des Anlaufzeitraumes 1996 bis 1998 von der Berufsbehörde nicht zu beurteilen sind und die Verluste des Anlaufzeitraumes vom Finanzamt anerkannt wurden.

Auch die Behauptung des Bw, es handle sich bei der Schließung des Betriebs um eine unvorhersehbare Unwägbarkeit, braucht nicht beurteilt werden, weil auch bei (gedachtem) Fortbestand des Betriebes bei anzunehmender unveränderter Wirtschaftsführung innerhalb eines angemessenen Zeitraumes kein Gesamtgewinn erzielbar gewesen wäre, was für den Bw jedenfalls ab 1999 erkennbar war.

Zu bedenken ist auch, dass der Bw Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte und er die Verluste aus der betrieblichen Tätigkeit mit den Gewinnen aus nsA ausgleichen konnte und dass ihm die Herausgabe dieser Zeitschrift offenbar ein persönliches Anliegen war („für Österreich einzigartig“).

Der Berufungssenat geht daher davon aus, dass persönliche Motive für das Dulden der Verluste und den Weiterbestand der Tätigkeit ausschlaggebend waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung

Wien, am 14. Juni 2007