



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002, Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2006 nach der am 15. April 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1999 bis 2002 richtet, Folge gegeben.
Diese Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 richtet, zurückgewiesen.
3. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 sowie gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen für das Jahr 2006 richtet, als unbegründet abgewiesen.
Diese Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) führte von 1967 bis zum Jahr 2006 in X ein Juweliergeschäft. Seit Juli 1995 bezieht die Bw eine Pension von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft

(seit Juli 1999 außerdem eine Witwenpension). Aus dem Juweliergeschäft erklärte die Bw von 1995 an bis zum Ablauf des Berufungszeitraums folgende Verluste:

	in ATS	in Euro
1995	-366.583,93	-26.640,69
1996	-602.287,98	-43.769,97
1997	-598.791,15	-43.515,85
1998	-753.136,75	-54.732,58
1999	-423.958,64	-30.810,28
2000	-401.829,81	-29.202,11
2001	-426.616,48	-31.003,43
2002	-703.897,03	-51.154,19
2003	-516.901,01	-37.564,66
2004	-563.783,27	-40.971,73

Die Bw wurde für das Jahr 1999, wie für die Jahre davor, erklärungsgemäß veranlagt. Der Einkommensteuerbescheid 1999 datiert mit 12. März 2001.

Vor Durchführung der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2000 übermittelte das Finanzamt der Bw mit Schreiben vom 18. Dezember 2001 ein Ergänzungsersuchen. Die Bw beziehe seit dem 1. Juli 1995 eine Pension von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft. Aus der weiterhin ausgeübten gewerblichen Tätigkeit sei von 1996 bis 2000 ein Gesamtverlust in Höhe von 2.780.048,00 S entstanden. Die Bw werde ersucht, alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft der Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lasse. Welche Maßnahmen seien getroffen worden, um Verluste in Zukunft abzuwenden.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens führte die Bw mit Schreiben vom 22. März 2002 aus, dass sie ihren Geschäftsbetrieb seit vielen Jahren führe und erst in den letzten Jahren, das heiße seit 1996, auf Grund der schwierigen wirtschaftlichen Lage der Innenstadtgeschäfte in X und der damit verbundenen schwächeren Frequenz Umsatzrückgänge habe zur Kenntnis nehmen müssen. Die Bw habe sich bemüht, bei ihren Fixkosten so weit als möglich Veränderungen herbeizuführen und die sich verschlechternde Ertragslage in den Griff zu bekommen. Aus der beiliegenden Prognoserechnung und der tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 1997 bis 2001 sei ersichtlich, dass sie den Betriebserfolg jährlich habe verbessern können.

Bei Gleichbleiben des Trends sei ab dem Jahr 2005 wieder mit einem positiven Betriebsergebnis zu rechnen. Der bis dahin angehäufte Gesamtverlust von 3.615.120,00 S werde durch die dann resultierenden Gewinne der Jahre 2005 bis 2010 zu 1.500.000,00 S kompensiert. Darüber hinaus rechne sie für das seit 1918 im Familienbesitz befindliche Geschäft mit einer Lokalablöse von ca. 3 Mio S. Im Jahr 2010, somit in absehbarer Zeit, ergebe sich damit ein wirtschaftlicher Gesamterfolg. Da die Bw das Geschäft seit 1967 führe,

seien außerdem auch die seit dieser Zeit erwirtschafteten Gewinne in die Totalgewinnbetrachtung einzubeziehen.

Das Verhalten der Bw sei sowohl hinsichtlich der angebotenen Leistungen als auch hinsichtlich der Preisgestaltung marktgerecht. Wie aus der Prognoserechnung ersichtlich, seien auch Verbesserungsmaßnahmen vorgenommen worden. Die Bw hoffe, die aus den sinkenden Umsätzen resultierende Ertragslage in den Griff zu bekommen.

Die erwähnte Prognoserechnung hat folgenden Inhalt:

	1997	1998	1999	2000	2001
Betriebserfolg	-1.072.143,00	-753.146,00	-423.367,00	-401.837,00	-358.768,00
Veränderung		318.997,00	329.779,00	21.530,00	43.069,00
Veränderung in % zum Vorjahr		29,75%	43,79%	5,09%	10,72%
durchschn. Veränderung 99-01				178.343,75	22,34%

Die Bw führt dazu weiter aus, dass unter Annahme einer durchschnittlichen Steigerung des Betriebsergebnisses von 100.000,00 S pro Jahr ab dem Jahr 2005 mit einem positiven Betriebserfolg zu rechnen sei.

Mit Bescheid vom 10. April 2002 führte das Finanzamt die Veranlagung des Jahres 2000 durch und berücksichtigte den Verlust erklärungsgemäß. Auch hinsichtlich der Jahre 2001 und 2002 erfolgten mit Bescheiden vom 29. Jänner 2003 und 12. Feber 2004 erklärungsgemäße Einkommensteuerveranlagungen.

Vor Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 2004 übermittelte das Finanzamt der Bw mit Schreiben vom 30. März 2006 ein weiteres Ergänzungersuchen. Bis 2003 sei ein Gesamtverlust von 300.141,00 €, im Jahr 2004 wieder ein Verlust erwirtschaftet worden. Mit Schreiben vom 5. Feber 2005 habe die Bw dem Finanzamt mitgeteilt, dass sie das Unternehmen verkaufen und damit ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Bis dato sei kein Verkauf erfolgt, das Geschäft werde weiterhin in gleicher Art und Weise betrieben. Da die im Jahr 2000 vorgelegte Prognose nicht eingehalten und der geplante Verkauf nicht durchgeführt worden seien, werde die Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft.

In Beantwortung dieses Ergänzungersuchens wies die Bw mit Schreiben vom 29. Mai 2006 erneut darauf hin, dass sie den Betrieb bereits seit 1967 führe und in dieser Zeit erhebliche steuerliche Gewinne erzielt habe. Die Reduktion des Zeitraumes auf die letzten 8-9 Jahre widerspreche dem Begriff „Gesamtgewinn“ gemäß der Liebhabereiverordnung. Da somit kein Anwendungsfall für eine Liebhabereivermutung vorliege, sei eine Kriterienprüfung nicht vorzunehmen.

Mit Bescheiden vom 11. Juli 2006 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wieder auf und erließ in den wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide, in denen es die Verluste aus dem

Juweliergeschäft nicht berücksichtigte. In gleicher Weise führte das Finanzamt mit Bescheiden vom 11. Juli 2006 die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2003 und 2004 durch.

Die Wiederaufnahmsbescheide werden damit begründet, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide führen im Begründungsteil u.a. an, dass für die Jahre 1999 bis 2002 eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge, weil die im Jahr 2000 und 2004 abgegebene Prognoserechnung nicht eingehalten worden sei.

In der Begründung der Sachbescheide heißt es weiter, dass laut Datenbank in den Jahren 1984 bis 1994 ein Gesamtverlust von 9.085,19 € erzielt worden sei; unter Einbeziehung der Jahre 1967 bis 1984 würde dies aber noch zu keiner Liebhaberei führen.

Ab Juli 1995 beziehe die Bw eine Pension und ab diesem Zeitpunkt würden gravierende Verluste erzielt. Da es sich hierbei um eine Änderung der Bewirtschaftungsart handle, beginne der Beobachtungszeitraum mit dem Zeitpunkt des Pensionsantritts neu zu laufen. Im Hinblick auf die seit diesem Zeitpunkt erzielten hohen Verluste sei die Bewirtschaftungsform ab 1995 nicht geeignet, auf Dauer einen Gewinn zu erzielen, weshalb das Vorliegen von Liebhaberei zu vermuten sei.

In ihrer Berufung vom 18. September 2006 bzw. Berufungsergänzung vom 18. Oktober 2006 bringt die Bw unter Hinweis auf eine beigelegte Tabelle mit den Positionen Umsatz, Wareneinsatz, Personalaufwand, Ergebnis und Banksaldo der Jahre 1991-2005 vor, dass der Grund für die dramatische Ergebnisverschlechterung im Wegfall der Umsätze liege. Den ersten Umsatzeinbruch habe es 1993 gegeben. Ursache für den fortwährenden Umsatzeinbruch sei die immer größer werdende Anzahl an Juwelieren in der Fußgängerzone in X gewesen. Jahrzehntelang habe es in der näheren Umgebung nur 2 Juweliere gegeben, von 1988 bis 2003 habe sich die Anzahl auf 10 erhöht. Diese Veränderung der Marktlage - zum Teil seien die Waren zu Dumpingpreisen angeboten worden - müsse sich im Umsatz bemerkbar machen.

Der Personalaufwand habe sich hingegeben von 1991 bis 2005 praktisch nicht verändert. Der erhöhte Personalaufwand 1995, 1996 sei auf Grund der Zahlung von Jubiläumsgeld entstanden. Ab dem Jahr 1999 habe sich der Personalaufwand sogar um 10.000,00 € pro Jahr verringert, da der Höchstbetrag der Abfertigungsrückstellung für die beiden Mitarbeiterinnen erreicht gewesen sei. Da dieser Personalstand, gemeinsam mit der Bw, die Minimalbesetzung für einen Juwelier mit den gegebenen Öffnungszeiten darstelle, sei ersichtlich, dass die Bw auch nach der Pensionierung täglich im Geschäft gearbeitet habe. Die Feststellung einer

Änderung der Verhältnisse ab dem Jahr 1995 sei daher nicht gerechtfertigt. Nicht die Pensionierung der Bw, sondern die Verschlechterung der Marktsituation habe zu den Verlusten ab 1993 geführt.

Weiters könne man anhand der Entwicklung der Bankverbindlichkeiten erkennen, dass diese trotz eines Verlustes von ca. 460.000,00 € um nicht einmal 110.000,00 € gestiegen seien. Die Bw habe fast ihre gesamte Pension sowie alle Einkommensteuerguthaben in ihr Unternehmen einfließen lassen.

Weiters habe die Bw zahlreiche Verbesserungsmaßnahmen gesetzt. Sie habe immer wieder versucht, sich der neuen Konkurrenzsituation anzupassen und den Umsatzverlust z.B. durch Veränderungen des Sortiments auszugleichen. Sie habe leider auch einige bekannte Markennamen aus ihrem Sortiment nehmen müssen, da diese wegen fixer Verkaufspreise keinen Spielraum für attraktive Angebote gelassen hätten. Diese Verbesserungsmaßnahmen hätten kurzfristige Wirkung gezeigt, denn die Umsätze ab 1999 hätten wieder einen Aufwärtstrend gezeigt. Dieser Trend sei aber nur von kurzer Dauer gewesen und im Jahr 2000 seien die Umsätze wieder dramatisch gesunken. Da der Umsatz des Jahres 2000 im Vergleich zu den Umsätzen der Jahre bis 1994 nicht einmal mehr die Hälfte betragen habe, sei ersichtlich geworden, dass eine Rückkehr in die Gewinnzone nur sehr schwierig zu bewerkstelligen wäre. Es seien daher ernsthafte Maßnahmen gesetzt worden, das Geschäft zu verkaufen, ein Käufer sei jedoch nicht zu finden gewesen. Der Grund wäre zum einen in der Juwelierdichte gelegen, zum anderen habe die Bw auch eine gewisse Ablöse für ihr Mietrecht bzw. die getätigten Umbauarbeiten erwartet.

In den Jahren 2004/2005 habe die Bw versucht, durch eine Modernisierung des Firmennamens („Schmuckoutlet“) und durch eine weitere Sortimentänderung bzw. -erweiterung auch junge Kunden anzusprechen. Es seien Kommissionsvereinbarungen getroffen worden, um die Gefahr von Ladenhütern zu vermeiden. Vorhandene ältere Waren seien im Rahmen einer großen Aktion im Jahr 2005 abverkauft worden. Dadurch sei es in diesem Jahr zu einer Umsatzsteigerung um fast 30.000,00 € gekommen.

Weiters sei es durch einen Steuerberaterwechsel zu einer Kostensenkung in diesem Bereich gekommen. Nach Zinsverhandlungen mit der Bank sei der Sollzinssatz von 8,5 % auf 6 % gesenkt worden. Im Bereich der Personalkosten sei auf Grund einer Verkürzung der Öffnungszeiten ebenfalls gespart worden.

Schließlich habe die Bw seit einigen Wochen wieder einen Makler mit der Suche nach einem Geschäftsnachfolger beauftragt.

Abschließend sei darauf hinzuweisen, dass sich der Betrieb seit 1918 im Familienbesitz befindet und die Bw diesen seit 1967 betreibe. Da es durch den Pensionsantritt zu keiner Änderung der

Verhältnisse gekommen sei, müssten der Ermittlung des Gesamtgewinnes die Ergebnisse der gesamten 39 Jahre zu Grunde gelegt werden.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2009 übermittelte der unabhängige Finanzsenat der Bw ein Ergänzungssuchen. Zur Frage, wann und welche – durch Unterlagen belegte – Verkaufsbemühungen gesetzt wurden, teilte die Bw in ihrem Schreiben vom 7. September 2009 mit, dass das Geschäft Ende Dezember 2006 geschlossen worden sei. Auf Grund der Räumung seien Papiere in Verlust geraten, was vor allem Dokumente über Verkaufsbemühungen betreffe. Das Nachforschen in alten Unterlagen sei für die 74-jährige, nicht mehr ganz gesunde Bw auch extrem beschwerlich. Die Bw habe aber ab Mitte 2006 einen Makler beauftragt. Dieser übe heute allerdings ebenfalls keine Geschäftstätigkeit mehr aus. Außerdem sei die Bw Mitglied einer Vereinigung von Unternehmerinnen gewesen, in deren Rahmen sei bereits Mitte 2005 ihre Absichten, das Geschäft zu schließen, offiziell bekannt gegeben habe. In einer Kleinstadt funktioniere die Mundpropaganda sehr gut. Schließlich habe sie ab Beginn es letzten Abverkaufs, etwa ab Oktober 2006, die Verkaufsabsicht auch durch einen Anschlag im Schaufenster des Geschäfts publik gemacht. Weiters gab die Bw an, dass sie für die Ablöse des Mietrechts durch einen Nachmieter einen Betrag von 150.000,00 € verlangt hätte. Letztlich habe sie aber keinen Nachmieter gefunden. Die Bw habe schließlich resigniert und das Geschäftslokal ohne Ablöse zurückgegeben. Zu der in der Berufung angesprochenen Kürzung der Öffnungszeiten führte die Bw aus, dass diese die Einführung einer Mittagspause, ein um eine Stunde späteres Aufsperren am Morgen und eine Schließung am Samstagnachmittag betroffen hätten. Dadurch hätten sich die Personalkosten des Jahres 2005 auf 27.193,63 € Bruttogehälter zuzüglich 7.625,11 € Lohnnebenkosten, jene des Jahres 2006 auf 18.711,00 € Bruttogehälter zuzüglich 4.571,96 € Lohnnebenkosten reduziert. Außerdem sei 2006 noch eine Abfertigungszahlung von 17.730,96 € zu leisten gewesen.

In Bezug auf den mit dem Schreiben vom 16. Juli 2009 weiters übermittelten Auftrag, die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide um eine Begründung zu ergänzen, enthält das Schreiben der Bw die Ausführung, dass ihr Geschäft keinen Liebhabereibetrieb im Sinne der Liebhabereiverordnung darstelle; sie ersuche daher, der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide stattzugeben.

In der am 16. April 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung führt die steuerliche Vertreterin der Bw ergänzend aus, dass keine typische Hobbytätigkeit vorgelegen habe. Die Bw habe letztlich kein Ende finden können. Es sei ihr auch nicht gelungen, eine Ablöse für das Geschäftslokal zu erhalten, weil Interessenten auf Grund des hohen Alters der Bw offensichtlich zugewartet hätten.

Der Vertreter des Finanzamtes wandte ein, dass die Bw auf die geänderte Marktsituation nicht reagiert habe.

Die steuerliche Vertreterin hielt dem entgegen, dass die Bw sehr wohl entsprechende Maßnahmen gesetzt habe, nämlich durch Sortimentumstellung, neuen Firmennamen und neues Firmenschild , sowie, ab 2005, durch geänderte Öffnungszeiten.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass eine Reduktion der Personalkosten erst ab dem Jahr 2006 ersichtlich sei, und diese auch nicht ausgereicht habe, in die Gewinnzone zu gelangen. Der Austausch des Sortiments sei eine laufende betriebliche Notwendigkeit und stelle kein besonderes Bemühen, den Betrieb aus der Verlustsituation zu führen, dar. Das gelte auch für die Erneuerung des Firmenschildes.

Abschließend brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass der Umsatz nicht veränderbar gewesen sei, was man einem Geschäftsmann nicht vorwerfen könne. Auch eine gänzliche Einsparung des Personals hätte nicht in die Gewinnzone geführt. Die Bw habe jedenfalls alles versucht, um den Umsatz zu steigern.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. Die Berufung richtet sich hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2002 sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn sich eine Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid richtet, zuerst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden (z.B. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

1.2. Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hat (z.B. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/14/0141).

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide vom 11. Juli 2006 führen als Begründung für die Wiederaufnahme an, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, ohne allerdings entsprechende Sachverhaltselemente oder Beweismittel konkret zu benennen. Damit wurde aber die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt.

Da Wiederaufnahmsbescheide und neue Sachbescheide zwei verschiedene Bescheide sind, vermag der in den Begründungen der Einkommensteuerbescheide enthaltene Hinweis, die Wiederaufnahme für die Jahre 1999 bis 2002 sei erfolgt, weil die in den Jahren 2000 und 2004 abgegebene Prognoserechnung nicht eingehalten worden sei, die fehlende Begründung der Wiederaufnahmsbescheide, zumal diese auch keinen Verweis auf die Begründung der Einkommensteuerbescheide enthalten, nicht zu ersetzen.

Davon abgesehen stellt auch der Hinweis auf das Nichteinhalten der Prognoserechnung keine hinreichende Begründung für die Verfügung der Wiederaufnahme dar. Hinsichtlich der Jahre 1999, 2001 und 2002 gilt dies bereits aus folgenden Gründen:

Die Bw hat eine Prognoserechnung anlässlich der Einkommensteuerveranlagung 2000 am 22. März 2002 (Bl. 15/2000 E-Akt) abgegeben; weiters hat sie anlässlich der Veranlagung für das Jahr 2004 mit Schreiben vom 3. Februar 2005 (Bl. 5/2004) mitgeteilt, dass die angelaufenen Verluste durch einen Veräußerungsgewinn ausgeglichen würden. Weitere Prognoserechnungen sind nicht aktenkundig.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (Ritz, BAO Kommentar³, § 303 Tz 13).

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 datiert vom 12. März 2001. Die anlässlich der Veranlagung für das Jahr 2000 erstellte Prognoserechnung wurde am 22. März 2002 eingereicht, jene anlässlich des Jahres 2004 am 3. Februar 2005. Da die Prognoserechnungen bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1999 somit noch nicht existent waren, kann die Wiederaufnahme für dieses Jahr nicht mit dem Neuherkommen der Tatsache, dass die Prognoserechnungen nicht eingehalten worden seien, begründet werden.

Zudem war bei Ergehen des Wiederaufnahmsbescheides vom 11. Juli 2006 hinsichtlich Einkommensteuer 1999 bereits Verjährung eingetreten. Der Einkommensteuerbescheid 1999 (Berufungsvorentscheidung) vom 12. März 2001 hat die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der seit 1. Jänner 2005 anzuwendenden Fassung um ein Jahr, somit bis zum Ablauf des Jahres 2005, verlängert. Dass es im Jahr 2005 zu einer weiteren Verlängerungshandlung gekommen wäre, ist nicht aktenkundig. Der Verfügung der Wiederaufnahme für das Jahr 1999 stand daher gemäß § 304 Abs. 1 BAO auch der Eintritt der Verjährung entgegen.

In der Prognoserechnung vom 22. März 2002 hat die Bw für das Jahr 2001 einen Verlust von -358.768,00 S und für die Folgejahre eine durchschnittliche jährliche Steigerung von 100.000,00 S prognostiziert; dieser Prognose zufolge hätte sich für das Jahr 2002 ein Verlust von rd. -260.000,00 S ergeben müssen.

Die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahr 2001 und 2002 wurden mit Bescheiden vom 29. Jänner 2003 und vom 12. Feber 2004 auf Grundlage der in den am 8. Jänner 2003 und am 7. Jänner 2004 eingereichten Steuererklärungen ausgewiesenen Verluste von -426.624,00 S und -51.154,91 € (-703.906,91 S) durchgeführt. Bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 war dem Finanzamt daher bereits bekannt, dass die Prognoserechnungen nicht eingehalten worden sind, weshalb die Wiederaufnahme nicht auf die Begründung, dass diese Tatsache erst nach Abschluss der Verfahren neu hervorgekommen sei, gestützt werden kann. Die mit dem Schreiben vom 3. Feber 2005 abgegebene Prognose eines Veräußerungsgewinnes war bei Bescheiderlassung noch nicht existent, stellt daher, ebenso wie für das Jahr 1999, auch für die Jahre 2001 und 2002 keine neu hervorgekommene Tatsache dar.

In Bezug auf die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wurde die Prognoserechnung vom 22. März 2002 zwar vor Abschluss des Verfahrens vorgelegt und es trifft insofern auch zu, dass deren Nichteinhaltung erst nach Abschluss des Verfahrens neu hervorgekommen ist. Allein mit dem Hinweis auf das Nichteinhalten einer Prognoserechnung werden aber keine Umstände aufgezeigt, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Da die Liebhabereiverordnung bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075), weshalb der detaillierten Darstellung der zukünftigen Entwicklung in einer Prognoserechnung nur eingeschränkte Bedeutung zukommt (Rauscher/ Grubler, Steuerliche Liebhaberei², Tz 361). Umstände, die bei einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung zu einer Verfahrenswiederaufnahme

berechtigen würden, wie etwa betreffend Art der Bewirtschaftung oder Unterlassung von Verbesserungsmaßnahmen, wurden nicht als Begründung der Wiederaufnahme herangezogen.

Da es der Berufungsbehörde verwehrt ist, zu prüfen, ob das Verfahren aus einem vom Finanzamt nicht gebrauchten Grund wieder aufgenommen werden durfte, waren die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 ersatzlos aufzuheben. Die im wiederaufgenommenen Verfahren für diese Jahre ergangenen Sachbescheide scheiden dadurch ex lege aus dem Rechtsbestand aus, weshalb die Berufung insoweit, als sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 richtet, als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

2. Bei der zu prüfenden Betätigung der Bw handelt es sich unstrittig um eine solche gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO). Nach dieser Bestimmung ist bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, das Vorliegen von Einkünften anzunehmen.

Die LVO stellt damit zwar das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Beschwerdeführer die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen kommt es hiebei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann (z.B. VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 leg.cit. normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (z.B. VwGH 28.2.2002, 96/15/0219).

Auch bei behauptetem subjektivem Ertragstreben ist aus Gründen der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung davon auszugehen, dass eine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 2 EStG ohne Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Ertrages nicht denkbar ist. Die Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist somit bereits im Einkunfts begriff mitgedacht (Doralt/Renner, EStG⁸ § 2 Tz 320).

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der in Z 1 bis 6 des § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt

dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) nach der Z 6 dieser Bestimmung große Bedeutung zu (z.B. VwGH 9.12.2004, 2000/14/0115). Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig Gewinn bringend zu gestalten (z.B. 20.4. 2006, 2004/15/0038).

Da § 1 Abs. 1 LVO darauf abstellt, ob eine Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen, kommt es darauf, welche Ergebnisse die Bw seit Beginn ihrer Betätigung tatsächlich erwirtschaftet hat und ob sich unter Einbeziehung aller Ergebnisse seit dem Jahr 1967 ein Totalgewinn ergibt, nicht an. Für das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen vielmehr entscheidend, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des sich Betätigenden im jeweiligen Veranlagungszeitraum anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Maßgeblich sind die Bemühungen des sich Betätigenden unter Berücksichtigung seines Kenntnis- und Erfahrungsstandes über die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum. Unter diesen Gesichtspunkten ermöglicht der Beurteilungsmaßstab der anhand objektiver Umstände nachvollziehbaren Absicht auf Erzielung eines Gesamtgewinns auch die Liebhabereibeurteilung langjähriger Betätigungen und macht es nicht erforderlich, alle seit dem Beginn erzielten Ergebnisse zu kennen bzw. einzubeziehen (Rauscher/ Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Tz 322, 323). Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (z.B. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124).

Im Berufungsfall lassen sich aus den vorliegenden Jahresabschlüsse der Jahre ab 1997 und der Beilage zur Berufung (Bl. 27/2004 E-Akt) folgende Umstände der Wirtschaftsführung ersehen (Beträge in €):

	Umsatz	WES	Personal-aufwand	Miete/ Strom	Zinsen	Gewinn/ Verlust
1991	265.433,99	-160.387,22	-38.076,62			10.660,85
1992	262.874,24	-163.727,37	-39.921,93			11.670,79
1993	214.600,81	-138.834,56	-43.926,77			-20.727,13
1994	238.153,73	-147.173,62	-40.864,20			-5.057,95
1995	198.320,05	-124.373,51	-43.373,44			-26.641,32
1996	178.090,72	-116.729,47	-47.271,44			-43.770,63
1997	136.476,66	-87.471,10	-39.901,58	-7.093,74	-16.194,37	-43.575,61
1998	113.664,67	-76.687,95	-39.858,63	-7.976,46	-18.234,27	-54.733,26

1999	126.027,05	-77.578,40	-29.266,25	-7.937,93	-16.811,31	-30.767,29
2000	98.562,88	-55.385,19	-30.285,43	-7.792,29	-16.392,47	-29.202,67
2001	103.710,25	-59.261,63	-30.558,45	-7.688,27	-16.432,76	-31.004,00
2002	90.974,07	-65.302,11	-32.053,72	-7.798,57	-15.364,02	-51.154,91
2003	89.645,83	-50.995,40	-31.857,92	-7.519,36	-14.968,38	-37.565,23
2004	78.851,02	-44.327,46	-32.610,87	-8.053,64	-15.029,06	-40.972,29
2005	106.731,54	-83.213,05	-35.663,54	-8.223,65	-15.977,64	-55.476,09
2006	62.862,84	-56.770,77	-41.013,92	-8.462,09	-13.137,01	-82.502,29

Für die Beurteilung der verbleibenden Streitjahre 2003 und 2004 ist entscheidend, ob die Bw in jedem dieser Jahre eine Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO hatte. Der unabhängige Finanzsenat sieht es als erwiesen an, dass es der Bw – in Kenntnis der inneren und äußeren wirtschaftlichen Aspekte ihres Juveliergeschäfts – an einer solchen Absicht gemangelt hat.

Die Bw hat vorgebracht, dass der Grund für die Ergebnisverschlechterung in einem, durch die immer größer werdende Anzahl an Juwelieren in der näheren Umgebung bedingten, Wegfall der Umsätze gelegen habe. Der Umsatzeinbruch ist auch aus der obigen Tabelle zu ersehen. Seit 1995, 1996 ist der Umsatz von über 200 T€ nachhaltig auf eine Größenordnung von rd. 100 T€ gesunken. Gleichzeitig sind die Verluste ebenfalls anhaltend auf einen Bereich von 30 T€ bis 50 T€ angestiegen. Von Beginn des Umsatzrückgangs im Jahr 1995 bis zur Aufgabe des Betriebes im Jahr 2006 hat die Bw durchgehend Verluste erwirtschaftet.

Jedenfalls spätestens vor Beginn des Berufungszeitraumes 2003, 2004 war für die Bw auf Grund langjähriger Erfahrung zu erkennen, dass ihre Umsätze seit Mitte der 1990er Jahre innerhalb einer gewissen Bandbreite weitgehend gleich geblieben sind bzw. dass eine Steigerung auf die vor 1995 erreichten Umsatzzahlen nicht realistisch war. Ebenso war für die Bw zu diesem Zeitpunkt zu erkennen, dass bei der gegebenen Kostenstruktur das Erzielen von Gewinnen nicht mehr möglich war; in der Berufung bringt sie selbst vor, es sei schon im Jahr 2000 ersichtlich geworden, dass eine Rückkehr in die Gewinnzone nur sehr schwer zu bewerkstelligen sein würde. Bereits die einen jährlichen Fixposten darstellenden und weitgehend konstant gebliebenen Ausgaben für Personal und Zinsen haben – zieht man nur die aktenkundigen Zahlen der Jahre ab 1997 heran - die Handelsspanne, also die Differenz zwischen Einnahmen und Wareneinsatz, aufgezehrt:

	Umsatz	WES	Differenz	Pers.Aufw.	Zinsen	Summe
1997	136.476,66	-87.471,10	49.005,56	-39.901,58	-16.194,37	-56.095,95
1998	113.664,67	-76.687,95	36.976,72	-39.858,63	-18.234,27	-58.092,90
1999	126.027,05	-77.578,40	48.448,66	-29.266,25	-16.811,31	-46.077,56
2000	98.562,88	-55.385,19	43.177,69	-30.285,43	-16.392,47	-46.677,89
2001	103.710,25	-59.261,63	44.448,62	-30.558,45	-16.432,76	-46.991,22

2002	90.974,07	-65.302,11	25.671,96	-32.053,72	-15.364,02	-47.417,74
2003	89.645,83	-50.995,40	38.650,43	-31.857,92	-14.968,38	-46.826,30
2004	78.851,02	-44.327,46	34.523,56	-32.610,87	-15.029,06	-47.639,93

Damit lag zu Beginn des Jahres 2003 eine Wirtschaftsführung hinsichtlich des von der Bw betriebenen Juweliergeschäfts vor, die objektiv gesehen niemals erfolgbringend sein konnte. Die Bw musste in diesem Zeitpunkt auf einen langjährigen Zeitraum mit anhaltend hohen Verlusten und nahezu unveränderter Einnahmen- Kostenstruktur zurückblicken. Die Inkaufnahme weiterer Verluste konnte angesichts dieser Verhältnisse nicht mehr als wirtschaftlich vertretbar angesehen werden. Damit lag aber offenkundig eine Situation vor, die im Sinne der Judikatur die Einstellung der Tätigkeit nahe legte, ansonsten deren Qualifikation als Liebhaberei jedenfalls für die Folgejahre nicht zu vermeiden war (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124).

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen hat die Bw nicht dargetan. Wenn die Bw auf zunehmende Konkurrenz bzw. Verschlechterung der Marktsituation verweist, so hätte sie sich an die geänderte Marktlage anpassen müssen. Eine solche Anpassung ist offenkundig nicht erfolgt. Der Personalstand bzw. die Personalkosten sind weitgehend gleich geblieben. Wie die Bw vorbringt, habe sich diese Position seit 1991 praktisch nicht verändert, bzw. sei nur insoweit eine Veränderung erfolgt, als eine weitere Zuführung zur Abfertigungsrückstellung für die beiden Mitarbeiterinnen ab einem bestimmten Jahr nicht mehr notwendig gewesen sei. Die in der Berufung behauptete Reduktion der Personalkosten im Jahr 2005 ist nicht nachvollziehbar, ist doch der Personalaufwand dieses Jahres gegenüber den Vorjahren ungefähr gleich geblieben, bzw., wie sich auch aus der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Juli 2009 ergibt, sogar leicht angestiegen. In der Verminderung des Personalaufwands im Jahr 2006 kann vor dem Hintergrund der Tatsache, dass der Betrieb in diesem Jahr aufgegeben wurde bzw. im Oktober der Ausverkauf begonnen hatte, keine strukturverbessernde Maßnahme, sondern lediglich eine Begleiterscheinung der im Laufe des Jahres fortschreitenden Abwicklung und Reduzierung der geschäftlichen Aktivitäten erblickt werden. Der Einsatz von Fremdkapital blieb, wie der jährlich Zinsaufwand von rd. 16 T€ zeigt, ebenfalls nahezu gleich. Im Bereich des einen weiteren Fixposten darstellenden Mietaufwands ist ebenfalls keine Kostenreduktion erfolgt. Ein Bemühen, durch Rationalisierungsmaßnahmen eine Verbesserung der Struktur herbeizuführen, ist daher nicht zu erkennen. Wenn die Bw vorbringt, dass auch eine gänzliche Einsparung des Personals nicht in die Gewinnzone geführt hätte, so unterstreicht dies nur die Feststellung, dass die seit Mitte der 1990er Jahre vorliegende Wirtschaftsführung die Betätigung der Bw nicht erfolgbringend gestalten konnte, ein Festhalten an dieser Betätigung daher wirtschaftlich nicht mehr vertretbar war.

Die von der Bw als „Verbesserungsmaßnahmen“ genannten Maßnahmen – Veränderung des Sortiments, Reduktion der Steuerberatungskosten und des Sollzinssatzes, Modernisierung des Firmennamens - waren keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen, die grundsätzlich geeignet gewesen wären, ihren Betrieb aus der Verlustzone zu führen. Hinsichtlich der Sortimentumstellung verweist die Bw im Übrigen selbst darauf, dass diese im Jahr 1999 nur kurzfristige Wirkung gezeigt habe.

Dass die Bw ernsthafte Maßnahmen gesetzt hätte, das Geschäft zu verkaufen, ist nicht nachvollziehbar. Verkaufsbemühungen sind in keiner Weise dokumentiert. Die Bw hat auch keinen Nachweis für die angebliche Beauftragung eines Maklers im Jahr 2006 beigebracht, sondern sich darauf zurückgezogen, dass der Makler keine Tätigkeit mehr ausübe. Dass die Bw bestrebt gewesen wäre, die Verlustsituation durch einen Verkauf des Juweliergeschäfts zu beenden, ist daher nicht erwiesen. Mit den in Aussicht gestellten Lokalablösen von 3 Mio S und 150 T€ hat die Bw bloße Wunschvorstellungen geäußert, was auch der Umstand beweist, dass sie das Geschäftslokal im Jahr 2006 letztlich ohne Erhalt einer Ablöse zurückstellen musste.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Bw im noch verbliebenen Streitzeitraum 2003, 2004 an einer, jedenfalls spätestens bereits vor Beginn dieses Zeitraums offensichtlich nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen Betätigung festgehalten hat. Eine Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ist weder für den Berufszeitraum, noch für die davor liegenden Jahre zu erkennen. Bei der gegebenen Bewirtschaftungsart konnte auf ein Streben der Bw, in einem angemessenen Zeitraum einen Gesamtgewinn aus ihrem Juweliergeschäft zu erzielen, nicht geschlossen werden.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2006 hat das Finanzamt ausgehend von den von der Bw bezogenen Pensionseinkünften und unter Außerachtlassung von Einkünften aus ihrem Juweliergeschäft gemäß § 45 Abs. 4 EStG insofern an die sich voraussichtlich ergebende Steuern angepasst, als sie die Einkommensteuerschuld des letztveranlagten Jahres in Anlehnung an den Aufwertungsfaktor im Pensionsrecht um 1,3 % erhöht hat. Da sich die Berufungsausführungen ausschließlich gegen die vom Finanzamt getroffene Liebhabereibeurteilung richten, der Vorauszahlungsbescheid somit ebenfalls wegen Nichtberücksichtigung der Verluste aus Gewerbebetrieb angefochten wurde, erweist sich die Berufung auch insofern aus den oben dargelegten Gründen als nicht berechtigt.

Die Berufung war daher hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2006 spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 19. April 2010