jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/10/7 99/15/0209

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.10.2003

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des Dr. H in B, vertreten durch Dr. Hubert F. Kinz, Rechtsanwalt in 6900 Bregenz, Kirchstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 27. August 1999, GZ RV 819/1 - V 6/99, betreffend gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 BAO 1994 bis 1996 sowie Einkommensteuer 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer eröffnete 1990 einen Textileinzelhandel in D. Er verkaufte zunächst von der S GmbH & Co KG erworbene Waren. Die S GmbH & Co KG stellte dem Beschwerdeführer weiters entgeltlich eine Arbeitskraft zur Verfügung. Kommanditistin dieser Gesellschaft war die Ehefrau des Beschwerdeführers. Die als Komplementärin dieser Gesellschaft fungierende S GmbH stand im Eigentum des Beschwerdeführers (80 %) und dessen Ehefrau (20 %). Hinsichtlich der beiden Gesellschaften wurden 1996 Anträge auf Konkurseröffnung mangels Vermögens abgewiesen. In der Folge wurden die beiden Gesellschaften amtswegig gelöscht.

Der Beschwerdeführer erwirtschaftete aus dem Textileinzelhandel folgende Ergebnisse:

Jahr

Erträge

Waren-
einsatz

Lohn-
aufwand

Sonstiger
Aufwand

Gesamt-
aufwand

Jahres-
ergebnis

Gesamt-
ergebnis

1990

210.268,-

192.785,-

55.250,-

29.486,-

277.521,-

- 67.253,-

- 67.253,-

1

1991

766.281,-

515.168,-

198.000,-

96.805,-

809.973,-

- 43.692,-

- 110.945,-

2

1992

779.971,-

530.946,-

198.000,-

244.308,-

973.254,-

- 193.283,-

- 304.228,-

3

1993

435.583,-

326.885,-

185.570,-

243.788,-

756.243,-

- 320.660,-

- 624.888,-

4

1994

624.290,-

438.002,-

166.876,-

275.603,-

880.481,-

- 256.191,-

- 881.079,-

5

1995

713.380,-

540.997,-

170.420,-

253.070,-

964.487,-

- 251.107,-

- 1,132.186,-

6

1996

825.289,-

629.618,-

136.455,-

542.714,-

1,308.787,-

- 483.498,-

- 1,615.684,-

7

1997

554.920,-

440.901,-

139.860,-

248.085,-

828.846,-

- 273.926,-

- 1,889.610,-

8

Das Finanzamt setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1994 bis 1996 vorläufig fest und veranlagte den Beschwerdeführer hinsichtlich 1997 (endgültig) zur Einkommensteuer.

Anlässlich einer über die Streitjahre durchgeführten Betriebsprüfung beurteilte der Prüfer den Textilhandel des Beschwerdeführers als Liebhaberei. Er stellte fest, es sei kein gravierendes Ansteigen und Absinken der Verluste zu beobachten. Gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die Gewinne abwürfen, seien die Verluste des Beschwerdeführers durch zu geringe Umsätze entstanden. Mit den Umsätzen könnten die Fixkosten (Material-, Lohn- und Mietaufwand) nie abgedeckt werden. Die Verkaufspreise seien der Höhe nach zwar mit anderen Betrieben vergleichbar, der Beschwerdeführer habe offensichtlich jedoch wesentlich schlechtere Einkaufsbedingungen. Nachdem die Fixkosten bereits die Umsätze überstiegen, seien Verbesserungsmaßnahmen nur hinsichtlich einer Erhöhung der Umsätze möglich. Dies bedürfe aber wiederum eines höheren Aufwandes an Werbung etc. Im Beobachtungszeitraum seien keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage festgestellt worden.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ für 1994 bis 1996 endgültige Bescheide, mit denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null festgesetzt wurden, und nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1997 wieder auf. Für dieses Jahr wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mehr zum Ansatz gebracht.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und führte im Wesentlichen aus, dass der Umbau eines Möbelgeschäftes 1993 und 1994 wesentliche Umsatzeinbußen zur Folge gehabt habe und dass "in der Kriterienprüfung zu einseitig auf die Dreijahresfrist abgestellt wurde".

Das Finanzamt begründete seine abweisende Berufungsvorentscheidung damit, die Verluste betrügen durchschnittlich 46 % der Umsätze. Selbst bei Ansteigen der Umsätze 1996 auf rund 825.000 S sei eine Verringerung des Verlustes (58 % der Umsätze) nicht möglich gewesen. Seit Eröffnung des Gewerbebetriebes seien - selbst in den umsatzkräftigen Jahren -

nie Gewinne erzielt worden. Auch die Umsätze 1997 lägen nur in der Größenordnung jener Jahre, in welchen das Möbelgeschäft umgebaut worden sei. Bei derartigen Kleinbetrieben - wie im Beschwerdefall - wäre zumindest die Beschäftigung einer fremden Arbeitskraft möglichst hintanzuhalten. Das mangelnde persönliche Engagement des Beschwerdeführers habe das Erwirtschaften von Gewinnen verhindert. Dass der Lebensunterhalt aus hohen Pensionseinkünften bestritten werden könne, zeige neben den hohen Lohnaufwendungen, Mietinvestitionen und Materialaufwendungen, dass ein Gesamtgewinn nicht angestrebt worden sei.

Der Beschwerdeführer brachte in seinem Vorlageantrag vor, 1994 sei das Warenangebot deutlich erweitert worden. 1995 habe er durch den Direktimport von Markenjeans versucht, die Umsätze zu steigern. Der hohe Forderungsverlust im selben Jahr dürfe ihm nicht angelastet werden. Das geänderte Einkaufsverhalten durch Bevorzugung der Einkaufszentren und Meidung der Innenstädte zeige jedoch, dass weitere Bemühungen sinnlos seien. Er habe daher 1998 mit dem Abverkauf der Waren begonnen. Dieser werde voraussichtlich mit Ende des ersten Quartals 1999 beendet sein.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde änderte die angefochtenen Feststellungsbescheide insofern ab, als eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 BAO 1994 bis 1996

zu unterbleiben habe. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, es sei im Beschwerdefall von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 (nachfolgend: LVO), die durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst sei, auszugehen. Diese habe die Vermutung einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle für sich. Diese Vermutung könne jedoch widerlegt werden, wenn diese Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei.

Die Beurteilung anhand von Wirtschaftlichkeitskriterien gemäß § 2 Abs 1 LVO ergebe im Beschwerdefall für den achtjährigen Beobachtungszeitraum einen Gesamtverlust in Höhe von rund 1,9 Mio S (Summe der Jahresergebnisse, keine Sonderabschreibungen, keine steuerfreien Rücklagen etc). Die Berücksichtigung eines fiktiven Veräußerungsgewinnes (geringe stille Reserven) könne im gegenständlichen Fall nichts zu einem positiven Gesamtergebnis beitragen. Die Abschreibung eines Forderungsverlustes (Forderungen gegenüber der S GmbH & Co KG) stelle keine zu bereinigende steuerliche Sonderabschreibung dar und sei damit in die Betrachtung des Gesamtergebnisses einzubeziehen.

Da 1994 bis 1997 aus der Betätigung Verluste erzielt worden seien, sei mit Hilfe der Kriterienprüfung unter Berücksichtigung der Verhältnisse seit Beginn der Betätigung 1990 zu beurteilen, ob in den Streitjahren weiterhin von einer Einkunftsquelle auszugehen sei oder ob Liebhaberei vorliege:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Das Ausmaß der Verluste sei beträchtlich. Im Beobachtungszeitraum 1990 bis 1997 sei ein Gesamtverlust von rund 1,9 Mio S erzielt worden. Die Verluste würden durchschnittlich 46 % der Umsätze betragen. Eine ins Gewicht fallende Verringerung der Verluste sei selbst bei Ansteigen der Umsätze nicht möglich gewesen.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Der Beobachtungszeitraum von 1990 bis 1997 weise ausschließlich Verluste auf.

3. Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben:

Die Verluste seien im Vergleich zum Branchendurchschnitt insbesondere wegen der geringen Umsätze entstanden. Mit den erzielten Erträgen hätten die beachtlichen Fixkosten (Miet- und Lohnaufwand) bzw der Wareneinsatz niemals abgedeckt werden können. In dieser Situation hätte ein Unternehmer üblicherweise versucht, die Fixkosten zu reduzieren, indem er beispielsweise "voll" im Betrieb mitgearbeitet hätte.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren, der Umbau eines ehemaligen Möbelgeschäftes 1993 und 1994 habe wesentliche signifikante Umsatzeinbußen verursacht, sei zu entgegnen, dass sich die Umsatzsituation auch nach Beendigung der gegenständlichen Umbaumaßnahmen nicht wesentlich verbessert habe. Die Umsätze 1997 lägen sogar nur zwischen denen 1993 und 1994.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Die Aufnahme von anderen Produkten ab 1994 habe zwar zu Umsatzsteigerungen geführt, diesen stünden jedoch in stärkerem Maße ein gestiegener Wareneinsatz und deshalb etwa gleich bleibende Verluste gegenüber. Erfolglose Versuche des Beschwerdeführers, durch Änderung des Leistungsangebotes die Ertragslage zu verbessern, seien für die Beurteilung, ob der von ihm betriebene Betrieb in den Streitjahren eine Einkunftsquelle darstelle, unerheblich.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Die Verkaufspreise seien entsprechend den Erhebungen der Betriebsprüfung der Höhe nach mit anderen Betrieben vergleichbar. Offensichtlich habe der Beschwerdeführer jedoch wesentlich schlechtere Einkaufsbedingungen als vergleichbare Betriebe.

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

Die 1995 durch den Direktimport von Markenjeans versuchte Umsatzausweitung könne auf Grund der obgenannten Umstände (höhere Kosten) nicht als taugliche Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage angesehen werden. Im Beobachtungszeitraum von acht Jahren seien wohl Anstrengungen zur Verbesserung des Betriebsergebnisses unternommen worden. Offensichtlich habe aber der Beschwerdeführer keine wesentlichen marktgerechten Verbesserungen vorgenommen, die zu einer Bereinigung oder Verbesserung der schlechten Ertragslage geführt hätten. Die lange Verlustphase könne nicht mehr nur als eine Phase des "Durchtauchens" (Anlaufphase) angesehen

werden. Nachdem bereits die Fixkosten die Umsätze überstiegen, hätten taugliche Verbesserungsmaßnahmen nur hinsichtlich einer Erhöhung der Umsätze erfolgen können. Dies hätte aber wiederum einen höheren Aufwand an Werbung etc zur Folge gehabt.

Da bei einer Gesamtbetrachtung bzw Gewichtung der einzelnen Faktoren nach § 2 Abs 1 LVO im Beobachtungszeitraum von acht Jahren kein Handeln nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen habe festgestellt werden können, sei das Vorliegen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Beschwerdefall zu verneinen. Wichtige Indizien, die gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprächen, seien die vom Beschwerdeführer erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Pension) in einer Höhe, die es ihm ermöglichten, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die erwirtschafteten Verluste zu finanzieren, das auffallend schlechte Betriebsergebnis und der Umstand, dass der Beschwerdeführer auf Grund des schlechten Geschäftsganges der S GmbH & Co KG bzw der S GmbH mit den gegenständlichen Umsatzproblemen von vornherein habe rechnen können. Der Gesamtverlust von rund 1,9 Mio S und die Entwicklung der Verluste ließen einen ausreichenden Schluss auf fehlendes Gewinnstreben bzw auf ein mangelndes Bestreben, diese künftig zu vermeiden, erkennen. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle sei zu verneinen, weil die Aussicht auf ein gesamtpositives Ergebnis im Beschwerdefall so fern liege, dass die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht ernst genommen werden könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die LVO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 33/1993 stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 LVO) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Gemäß § 2 Abs 2 LVO ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1999, 97/15/0113).

Die Parteien gehen zutreffend davon aus, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs 1 LVO handelt, sodass die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst 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 (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2002, 96/15/0219).

Die belangte Behörde stützt ihre Ansicht, es liege keine Einkunftsquelle vor, im Wesentlichen darauf, der achtjährige Beobachtungszeitraum ergebe einen Gesamtverlust von rund 1,9 Mio S, was seine Ursache darin hätte, dass den geringen Umsätzen beachtliche Fixkosten (Miet- und Lohnaufwand) bzw ein ungewöhnlich hoher Wareneinsatz gegenüber gestanden seien. Sie sieht auch in dem Umstand, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Pension) in einer Höhe bezieht, die es ihm ermöglichten, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten, ein weiteres Indiz für die fehlende Gewinnerzielungsabsicht des Beschwerdeführers.

Dem gegenüber rügt der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe seine Bemühungen zur Umsatzsteigerung durch Reduktion der Lohnkosten um 30 %, die Erweiterung des Warenangebotes ab 1994 und den Direktimport von Markenjeans ab 1995 im Rahmen der Kriterienprüfung nicht ausreichend gewürdigt. Damit ist der Beschwerdeführer insofern im Recht, als die belangte Behörde - in Verkennung der Rechtslage - dem (letztlich erfolglosen) Bemühen des Beschwerdeführers ausdrücklich keine Bedeutung bei der Beurteilung des Beschwerdefalles beigemessen hat. So stellt die belangte Behörde bei der Prüfung des Kriteriums des marktgerechten Verhaltens im Hinblick auf angebotene Leistungen (§ 2 Abs 1 Z 4 LVO) fest, die Erweiterung des Warenanbotes ab 1994 habe zwar zu Umsatzsteigerungen, gleichzeitig aber auch zu einem höheren Wareneinsatz und dadurch zu gleich bleibenden Verlusten geführt, und zieht daraus unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 1997, 96/14/0065, den Schluss, solche erfolglose Versuche des Beschwerdeführers, die Ertragslage zu verbessern, seien für die Beurteilung der

Einkunftsquelleneigenschaft seines Betriebes unerheblich. Damit übersieht sie, dass das genannte Erkenntnis sich ausschließlich auf einen Streitzeitraum vor dem Inkrafttreten der LVO (nämlich 1987 bis 1989) bezieht. Die LVO stellt jedoch im Gegensatz dazu das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung (vgl. wieder das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2002, 96/15/0219).

Bei der Prüfung der Art und des Ausmaßes der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (§ 2 Abs 1 Z 6 LVO) - diesem Kriterium kommt im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 LVO große Bedeutung zu - legt die belangte Behörde ihrer Beurteilung die tatsächliche Erfolglosigkeit der Bemühungen des Beschwerdeführers zu Grunde, wenn sie lediglich feststellt, dass diese Anstrengungen "offensichtlich" zu keinen wesentlichen und marktgerechten Verbesserungen geführt hätten. Damit ist der Mangel an Bemühungen des Beschwerdeführers, die Ertragslage zu verbessern, aber noch nicht dargetan. Solche Bemühungen können auch vorliegen, wenn vom Beschwerdeführer unbeeinflussbare Umstände (in der Beschwerde wird etwa die Konkurrenz von Einkaufszentren und der Umbau eines Möbelgeschäftes erwähnt) den wirtschaftlichen Erfolg dieser Bemühungen verhindern.

Im fortgesetzten Verfahren wird zu ermitteln sein, worin konkret die Bemühungen des Beschwerdeführers gelegen sind und ob diese Bemühungen geeignet gewesen waren, auf das Streben des Beschwerdeführers, seinen Betrieb in die Gewinnzone zu führen, zu schließen. Weiters wären Feststellungen darüber zu treffen, warum den Erträgen ein ungewöhnlich hoher Wareneinsatz gegenüberstand. Auch stellt sich beispielsweise die Frage nach dem Grund für das sprunghafte Ansteigen der Position "Sonstiger Aufwand" von 1991 auf 1992 und die Folgejahre um mehr als 150 % (vgl die im angefochtenen Bescheid enthaltene Übersicht über die Betriebsergebnisse).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 7. Oktober 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150209.X00

Im RIS seit

05.11.2003

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at