

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.11.2012

Geschäftszahl

2008/13/0065

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Farcas, über die Beschwerde des P in K, vertreten durch die Dr. Christoph Brenner - Mag. Severin Perschl Rechtsanwälte OG in 3500 Krems, Ringstraße 68, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 19. Februar 2008, Zl. RV/0078-W/03, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1998 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer, der einen Handelsbetrieb in der Rechtsform eines protokollierten Einzelkaufmanns führte und dafür den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelte, wurde eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, dass der Handelsbetrieb zunächst am Standort K, L-Straße, etabliert gewesen sei und der Beschwerdeführer die angeführte - im Betriebsvermögen befindliche -

Liegenschaft ab April 1982 teils an die Firma D vermietet und teils privat genützt habe. Die Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft habe er unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfasst. Ebenso die Einkünfte aus der Vermietung einer weiteren Liegenschaft in K, D-Straße, die sich ebenfalls im Betriebsvermögen befunden habe. Den Handelsbetrieb habe der Beschwerdeführer ab 1983 in einem angemieteten Geschäftslokal in K, T Markt, fortgeführt. Dieses Geschäftslokal habe er von März bis Oktober 1998 an die X Bank untervermietet. Danach seien ihm die Hauptmietrechte abgelöst worden.

Obwohl es Indizien dafür gebe, dass mit der 1998 erfolgten Aufgabe der Hauptmietrechte am Geschäftslokal der Handelsbetrieb beendet worden sei, habe der Beschwerdeführer im gesamten Streitzeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Im Jahr 1997 sei etwa das Warenlager abverkauft worden, zumal den Bilanzen der Jahre 1996 bis 2000 Inventurwerte wie folgt zu entnehmen seien:

Wert 1996 149.841,50

Wert 1997 27.026,00

Wert 1998 29.728,60

Wert 1999 23.782,88

Wert 2000 21.242,17

Auch ein bestehendes Dienstverhältnis sei 1997 beendet worden und die verbuchten Ein- und Verkäufe der Jahre 1996 bis 2000 stellten sich wie folgt dar:

Wareneinkauf Erlöse

1996 300.000,00 552.000,00

1997	130.000,00	290.000,00
1998	12.000,00	14.000,00
1999	22.000,00	23.000,00
2000	21.000,00	22.000,00

Aus einer Analyse der Wareneinkäufe 1998 bis 2000 sei laut Prüfer zudem ableitbar, dass der Beschwerdeführer die in der Buchhaltung dargestellten Verkäufe "lediglich zur Wahrung des Scheins einer gewerblichen Tätigkeit dokumentiert" habe und diese "wahrscheinlich gar nicht stattgefunden" hätten. Das Alter des Beschwerdeführers, dessen 50%ige Erwerbsminderung, und der Umstand, dass es im Streitzeitraum keine nach außen gerichteten, sichtbaren Tätigkeiten wie Werbeaktionen gegeben habe, sprächen ebenfalls dafür, dass der Handelsbetrieb 1998 aufgegeben worden sei.

Aufgrund der Betriebsaufgabe sei die Ablöse für das Verkaufslokal in K, T-Markt, im Jahr 1998 als Aufgabegewinn zu erfassen. Zudem seien die im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaftsanteile in das Privatvermögen des Beschwerdeführers zu überführen und die dabei realisierten stillen Reserven zu erfassen. Die im Streitzeitraum erklärten Mieteinkünfte stellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren den Feststellungen des Prüfers entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000.

Der Beschwerdeführer berief gegen die angeführten Bescheide und brachte in einem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung vor, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 30. April 1985, 82/14/0312, ausgesprochen, dass die bloße Einschränkung der bisherigen Tätigkeit keine Betriebsaufgabe darstelle, es sei denn, dass die weitergeführte Tätigkeit mit der bisherigen in keiner Weise vergleichbar sei und nicht erwartet werden könne, dass die bisherige Tätigkeit zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgenommen werde. Diesem Erkenntnis liege ein Sachverhalt zugrunde, der mit dem in hier Rede stehenden nicht vergleichbar sei.

Mit dem Handelsbetrieb sei von 1990 bis 2000 ein Gesamtverlust von rund 5.400.000 S erzielt worden. Die Verbindlichkeiten hätten 13.716.000 S betragen. Der Beschwerdeführer habe seinen Lebensunterhalt nur aufgrund der Mieteinkünfte finanzieren können. Um einen weiteren Anstieg der Verbindlichkeiten zu vermeiden, habe er den Gewerbebetrieb organisatorisch verändert. Er habe der Verkäuferin gekündigt, den Mietvertrag über das Geschäftslokal beendet und den Betrieb "auf Vermittlung und Besorgung ausgerichtet". Der Handel mit Haus- und Küchengeräten in einem Mietlokal sei in einen Handel mit geringer eigener Lagerhaltung umgestellt worden, wobei nunmehr auch zusätzlich andere Warengattungen verkauft würden. Es handle sich um denselben Handelsbetrieb, lediglich die Art der Geschäftstätigkeit sei adaptiert worden.

Die wesentlichen Betriebsgrundlagen bei einem Einzelhandelsgeschäft seien nach der Judikatur die Geschäftsräumlichkeit, das Inventar und das Warenlager. Im Streitfall existierten zudem Immobilien, die den verlustträchtigen Handelsbetrieb finanzierten und - in funktionaler Betrachtung - eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellten. Der Geschäftserfolg werde im Streitfall auch nicht durch das Mietlokal bzw. den Standort bestimmt, sondern durch die langjährige Geschäftsbeziehung und die besondere Kundenbetreuung (Beratung) durch den Beschwerdeführer. Die Einschränkung des Geschäftsumfanges sei "auch auf gesundheitliche Probleme (des Beschwerdeführers) zurückzuführen".

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2000 wesentlich mehr Umsätze getätigt als in den Jahren 1998 und 1999. Dies sei nachvollziehbar, "da bei einer Änderung der betrieblichen Struktur ein Teil der Kunden wegfällt und es einige Zeit dauert, wieder mehr Geschäft zu machen". Wesentlich sei, dass der Beschwerdeführer - der im Zeitpunkt der von der Finanzbehörde unterstellten Betriebsaufgabe erst 55 Jahre alt gewesen sei und keine vorzeitige Alterspension hätte beziehen können - laufend eine Handelstätigkeit betrieben habe. Die Tätigkeit stelle einen Gewerbebetrieb dar, weil sie selbständig, nachhaltig mit Gewinnabsicht - die aus der Widmung der Liegenschaften L-Straße und D-Straße als gewillkürtes Betriebsvermögen ableitbar sei - und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt worden sei.

Dass die Verkäufe nur zur Wahrung des Scheins einer gewerblichen Tätigkeit Eingang in die Buchhaltung gefunden und wahrscheinlich nicht stattgefunden hätten, stimme nicht. Der Beschwerdeführer habe zwar im Rahmen einer Befragung keine "Ad-hoc Angaben über seine Abnehmer" machen können, weil er deren Namen "aufgrund der geringen Beträge der einzelnen Umsätze" nicht aufgezeichnet habe. Nunmehr habe er sich aber an die Namen einiger Abnehmer erinnert und eine Liste der Verkäufe inklusive der entsprechenden Kunden erstellt. Aus der Buchhaltung sei ableitbar, dass er - insbesondere im Jahr 2000 - das ganze Jahr Waren verkauft habe. Weiters sei die Umsatzentwicklung der Jahre 2001 und 2002 zu berücksichtigen, in denen Kassaumsätze mit einem Gesamtvolumen von 34.987,29 S (2001) bzw. 2.202 EUR (2002) getätigt worden seien.

Wenn die Finanzbehörde die Auffassung vertrete, dass der Gewerbebetrieb "1997" aufgegeben worden sei, sei zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer mit dem Handelsbetrieb nur Verluste erzielt habe. Aufgrund der nachhaltigen Verluste der Jahre 1990 bis 1997 liege in Bezug auf den Handelsbetrieb Liebhaberei vor. "Auch bei dieser rechtlichen Einschätzung des Sachverhaltes ergibt sich, dass keine steuerlich wirksame Betriebsaufgabe im Jahr 1997 vorliegen kann." Dazu lag der Berufung eine Aufstellung der mit dem Handelsbetrieb von 1990 bis 2000 erwirtschafteten Verluste bei.

Der Prüfer führte in einer Stellungnahme zur Berufung u. a. aus, der Beschwerdeführer habe - trotz der besonderen Kundenbetreuung (Beratung) - bei der Betriebsbesichtigung nur einen Verein, dessen Vorstand er sei, als Abnehmer nennen können. Langjährige Kunden hätten dem Beschwerdeführer bekannt sein müssen. Der einmalige Verkauf eines Telefaxblocks im Jahr 1999 oder der einmalige Verkauf eines Telefonregisters sowie von Mottenschutz und Herrenpolos im Jahr 2000 könne nicht als Umstieg zu anderen Warengattungen bezeichnet werden. Eine besondere Kundenbetreuung sei für den Verkauf der angeführten Artikel nicht erforderlich. Das Warenlager bestehe aus unverkäuflichen Waren, die seit Jahren eingelagert seien. Es liege keine Struktur betrieblicher Art vor. Vom Beschwerdeführer werde nur versucht, eine solche darzustellen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer 1998 bis 2000 zur Gänze und hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 teilweise Folge. Im Übrigen wies sie die Berufung als unbegründet ab.

Der Beschwerdeführer habe bis zur 1998 erfolgten Aufgabe der Mietrechte am Geschäftslokal Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, weil Beurteilungseinheit für Zwecke der Liebhabereibetrachtung die gesamte im Rahmen des protokollierten Einzelunternehmens ausgeübte Tätigkeit sei, also die bisherige Handelstätigkeit und die Vermietung gewillkürten Betriebsvermögens, "zumal das vermietete gewillkürte Betriebsvermögen ursprünglich unmittelbar der bisherigen Haupttätigkeit gedient hatte". Nach der alternativen Berufungsbegründung läge Liebhaberei nur in Bezug auf die Handelstätigkeit vor. Der alternativen Berufungsbegründung sei zudem entgegenzuhalten, dass sie nur auf die Verlusterzielung abstelle, obwohl die erzielten Ergebnisse bei einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) gerade nicht das Hauptkriterium darstellten.

Indem der Beschwerdeführer ab 1998 über Auftrag Waren besorgt und dem jeweiligen Kunden verkauft habe, habe er eine neue Handelstätigkeit ("Kleinhandel") begonnen, "die von der bisherigen Handelstätigkeit zu unterscheiden und abgesondert zu beurteilen ist". Dabei gehe die belangte Behörde vom erklärten Geschäftsumfang aus.

Da die bisherige Handelstätigkeit keine Liebhaberei dargestellt habe, sei eine Betriebsaufgabe im Jahr 1998 noch möglich gewesen. Die Betriebsaufgabe setze den Wegfall der wesentlichen Betriebsgrundlagen voraus. In Bezug auf die bis 1998 ausgeübte Handelstätigkeit seien dies das Warenlager und die Mietrechte am Geschäftslokal gewesen. Das gewillkürte Betriebsvermögen habe nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, weshalb die besagte Handelstätigkeit mit Aufgabe der Mietrechte am Geschäftslokal im November 1998 beendet worden sei. "Das bisherige gewillkürte Betriebsvermögen wurde daher Ende November 1998 in das Privatvermögen überführt und die stillen Reserven daraus waren zu versteuern".

Die Zuordnung von gewillkürtem Betriebsvermögen zum neu begonnenen "Kleinhandel" scheitere daran, dass dieser wegen Liebhaberei kein Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinn sei. Der Kleinhandel stelle zwar auch eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO dar, sei aber von Anfang an als eine Betätigung anzusehen, bei der im Sinne des letzten Satzes von § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen sei, "dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet würde, weshalb ohne Anlaufzeitraum Liebhaberei vorliegt". Wie sich aus der Beilage zur Berufung ergebe, hätten die Verluste aus dem Kleinhandel von 1998 bis 2000 rund 400.000 S pro Jahr betragen. Sie seien damit um ein Vielfaches höher gewesen als die im Durchschnitt erzielten Handelswarenerlöse von 20.000 S. Die Handelswarenerlöse deckten auch nur einen Bruchteil der Kraftfahrzeugkosten, "welche laut den Jahresabschlüssen ca 185.000 öS im Jahr 1998 und ca 205.000 öS im Jahr 1999 und ca 235.000 öS im Jahr 2000 ausmachten".

"Im Übrigen wäre auch aus der Einstufung des Kleinhandels als Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne nichts hinsichtlich der Aufdeckung der stillen Reserven aus dem gewillkürten Betriebsvermögen zu gewinnen gewesen, denn der Kleinhandel stellte steuerlich einen anderen Betrieb als der ursprüngliche Küchenzubehör- und Hausrathandel dar und die Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen enthält einen Entnahmevergang, der die Versteuerung der stillen Reserven bewirkt."

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Aktenvorlage durch die belangte Behörde erwogen:

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe seit jeher einen Handel mit Waren aller Art betrieben, "wobei sich diese Handelstätigkeit ursprünglich vor allem auf den Handel mit Eisenwaren, in weiterer Folge auf den Handel mit Küchen- und Haushaltsutensilien und zuletzt auf den Handel mit sonstigen Waren (darin aber auch weiterhin Haushalts- und Küchenutensilien) bezogen hat".

Kleinunternehmer seien durch die Konkurrenz von Großmärkten genötigt, den Handel mit Waren aufzugeben, die nicht mehr gewinnbringend verkauft werden könnten. Dieser Entwicklung habe der Beschwerdeführer dadurch entsprochen, "dass er sein Warenlager abverkauft und auch seinen Personalstand entsprechend abgebaut hat, was jedenfalls einer kaufmännisch sorgfältigen Gebarung entsprochen hat". Auch das Geschäftslokal in K, T Markt, habe er aufgegeben, "da die entsprechende Kundenfrequenz nicht mehr gegeben war und die Fixkosten für dieses Mietlokal mit den Erträgen nicht mehr in Einklang zu bringen waren". Aus diesen - strategisch richtigen und notwendigen - Entscheidungen eine Betriebsaufgabe abzuleiten, sei unzulässig,

weil jede andere Entscheidung "unausweichlich zu einem Insolvenzverfahren des (Beschwerdeführers) geführt" hätte.

Nach 1998 habe der Beschwerdeführer, wenn auch in geringerem Umfang, eine "geschäftliche Tätigkeit" entfaltet. Er sei "mit 'alten Stammkunden' bzw. mit neu lukrierten Kunden im Ausland" Geschäftsverbindungen eingegangen und habe für diese "aufgrund seiner langjährigen und guten Geschäftsbeziehung diverse Waren" beschafft. Die mit dieser Tätigkeit lukrierten "Gewinne" hätten allerdings nicht ausgereicht, "um den Lebensunterhalt des Beschwerdeführers finanzieren zu können und war der Beschwerdeführer weiterhin auf seine Einkünfte aus dem Vermietungsbereich angewiesen". Daher gehörten die im Betriebsvermögen befindlichen Immobilien zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Auch unter diesem Aspekt liege keine Betriebsaufgabe vor "und kann von einer Übertragung ins Privatvermögen nicht gesprochen werden". Abgesehen davon sei der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der hier gegenständlichen Bescheide erst 55 Jahre alt gewesen "und konnte daher seitens der Finanzbehörde keinesfalls davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer keine gewerbliche Tätigkeit im ursprünglichen Ausmaß mehr ausüben wird".

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Dass die bloße Einschränkung der bisherigen Tätigkeit keine Betriebsaufgabe darstellt, trifft zu. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die weitergeführte Tätigkeit mit der bisherigen vergleichbar ist (vgl. *Doralt*, EStG10, § 24 Tz 131, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung).

Der Beschwerdeführer hat ursprünglich mit Eisenwaren und in weiterer Folge mit Küchen- und Haushaltsutensilien gehandelt. Er hat über ein Warenlager, Personal und über ein Geschäftslokal verfügt. Die Leistungserlöse aus dem Handelsbetrieb haben - laut der vorliegenden Beilage zur Berufung - in den Jahren 1990 bis 1996 durchschnittlich 680.000 S betragen. Im Jahr 1997 hat der Beschwerdeführer das Warenlager abverkauft und das Personal gekündigt. Im Jahr 1998 hat er die Mietrechte am Geschäftslokal aufgegeben und seine Tätigkeit "auf Vermittlung und Besorgung ausgerichtet". Die daraus resultierenden Leistungserlöse haben 1998 14.000 S, 1999 23.000 S und 2000 22.000 S betragen. In den Jahren 2001 und 2002 wurden - gemäß den Ausführungen in der Berufung - Kassaumsätze von 34.987,29 S (2001) bzw. 2.202 EUR (2002) erzielt. Zum 31.12.2004 hat der Beschwerdeführer - laut einem in den Verwaltungsakten einliegenden Fragebogen - auch die ab 1998 ausgeübte Tätigkeit eingestellt.

Sollte die "Vermittlung und Besorgung" von Waren aller Art nicht - wie vom Prüfer angenommen - "lediglich zur Wahrung des Scheins einer gewerblichen Tätigkeit dokumentiert" worden sein, so ist sie mit dem in einem Geschäftslokal unter Zuhilfenahme von Personal erfolgten Handel mit Küchen- und Haushaltswaren nicht vergleichbar und stellt allenfalls einen neuen Betrieb dar. Die belangte Behörde ging daher in schlüssiger Weise davon aus, dass 1998 eine Betriebsaufgabe stattgefunden hat, die zur Folge hatte, dass die im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaftsanteile ins Privatvermögen zu überführen und die dabei aufgedeckten stillen Reserven zu versteuern waren.

Den Ausführungen in der Beschwerde, wonach die Geschäftstätigkeit im Mietlokal K, T Markt, aufgrund der nachhaltigen Verluste in den Jahren 1990 bis 1997 Liebhaberei im Sinne der Bestimmungen der Liebhabereiverordnungen darstelle, zumal davon auszugehen sei, "dass die Geschäftsergebnisse auch in den Jahren vor 1990 ähnlich schlecht ausgefallen sind", ist - worauf bereits im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wurde - zu entgegnen, dass Verluste bei einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) nicht das Hauptkriterium für das Vorliegen von Liebhaberei darstellen.

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. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu. Dass es in den Jahren 1990 bis 1997 und davor keine derartigen Bemühungen gegeben habe, wurde im Verwaltungsverfahren nie behauptet und geht aus der Beschwerde nicht hervor. Es stößt daher - auch für den Fall, dass bei der Liebhabereibeurteilung nur auf die mit dem Handelsbetrieb erzielten Ergebnisse abgestellt wird - auf keine vom Verwaltungsgerichtshof - zu der ihm dazu zukommenden Schlüssigkeitskontrolle (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. November 2008, 2006/13/0124, VwSlg. 8387/F) aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass die Handelstätigkeit, die der Beschwerdeführer bis 1998 ausgeübt hat, keine Liebhaberei dargestellt habe.

Angesichts der überaus hohen Verluste, die der Beschwerdeführer mit der 1998 ausgeübten "Vermittlung und Besorgung" von "Waren aller Art" erzielte (die - wie oben dargelegt - nicht mit dem zuvor ausgeübten Handel mit Küchen- und Haushaltsutensilien vergleichbar war), ist aber auch die Feststellung der belangten Behörde unbedenklich, dass die ab 1998 ausgeübte Tätigkeit, bei der unstrittig die Handelswaren beispielsweise nur einen Bruchteil der KFZ-Kosten ausmachten, "vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet würde", weshalb in Bezug auf diese Tätigkeit "ohne Anlaufzeitraum Liebhaberei vorliegt" (vgl. idS die hg. Erkenntnisse vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, VwSlg. 7484/F, und vom 23. November 2011, 2008/13/0052).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 20. November 2012