

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf., Adresse, vom 30. März 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 1. März 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer , zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) bezieht Pensionseinkünfte und beantragte in der am 09.12.2016 eingebrachten Einkommensteuererklärung für 2015 sonstige außergewöhnliche Belastungen (agB) iHv EUR 11.013,00.

Darüber hinaus erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR – 3. 224,49 (Verlust; Betriebseinnahmen EUR 14.811,39, Betriebsausgaben EUR 18.035,88). Eine Branchenkennzahl wurde nicht angegeben.

Mit Vorhalt vom 19.12.2016 forderte das Finanzamt (FA) den Bf zu folgenden Ergänzungen auf:

„Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG 1988 ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem

Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei gegeben. Sie werden ersucht eine Prognoserechnung vorzulegen aus der ersichtlich ist, ab wann mit einem Gesamtgewinn zu rechnen ist.

In der Einkommensteuererklärung für 2015 wurde unter der Kennzahl 735 ein Betrag in Höhe von Euro 11.013,- als andere außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Sie werden ersucht bekanntzugeben, in welchem Zusammenhang diese Ausgaben getätigt wurden und bitte legen Sie zum Nachweis der Richtigkeit Ihrer Angaben die erforderlichen Unterlagen bei.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 11.01.2017 führte der Bf aus, hinsichtlich der agB gebe er an, dass EUR 2.873,00 für die Kosten seines Hörgerätes angefallen seien und EUR 8.140,00 für die Kosten seiner Gattin in Land1. Die Einkünfte habe er neben seinem Pensionsbezug erzielt und habe vor, dieses auch weiterhin zu tun.

Mit Vorhalt vom 23.01.2017 fordert das FA den Bf auf, die Ausgaben betreffend agB (Hörgerät) nachzuweisen und eine ärztliche Bestätigung oder des Kostenersatzes durch die Sozialversicherung vorzulegen.

Die beantragten Unterhaltsleistungen an die Gattin seien belegmäßig nachzuweisen.

Habe der Steuerpflichtige neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle, die es ihm erlaube, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkung eine „Liebhaberei“ zu leisten, sei dies ein Indiz für eine mangelnde Gewinnabsicht. Im ggstdl. Fall vertrete die Behörde die Ansicht, dass die str. Einkünfte keiner Einkunftsart unterlägen und daher auch nicht zu berücksichtigen seien.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 15.02.2017 brachte der Bf vor:

„Die gewünschten Unterlagen hinsichtlich meines Hörgerätes und der Unterhaltsleistungen an meine Gattin lege ich Ihnen hiermit bei.

Hinsichtlich meiner Nebentätigkeit gebe ich Ihnen bekannt, dass ich diese sehr wohl mit einer Gewinnabsicht betreibe und es mir in Zukunft auch möglich sein wird, einen Gewinn zu erzielen, es allerdings eine gewisse Zeit benötigt, bis es dazu kommt, so wie das bei vielen gewerblichen Unternehmen der Fall ist. Ich bin, im Gegensatz zu vielen Unternehmern, die ihren Start mittels Bankkrediten finanzieren müssen, dankenswerterweise in der Lage, dieses mittels meines Pensionseinkommens zu ermöglichen.

Dazu kann ich festhalten, dass die Einnahmen im Jahre 2016 um 50% gestiegen sind und die Ausgaben leicht gesunken sind. Für 2017 ist aus einem bereits unterschriebenen Vertrag eine Provisionsrestzahlung in Höhe von 15.000 Euro zu erwarten.

Es ist ferner festzustellen, dass die Reisen mit den billigsten Flügen erfolgen, also Economy, lange Zwischenaufenthalte...Ich logiere in den billigsten Hotels, fahre in nicht klimatisierten Taxis und habe fast keine Repräsentationsaufwendungen.

Daraus ist unschwer festzustellen, dass es sich wahrlich um keine Liebhaberei handelt...“

Eine Rechnung vom 11.07.2013 betreffend Hörgerät mit einer Eigenleistung iHv EUR 3.556,13 war beigelegt.

Betreffend Unterhaltsleistungen an die Ehegattin war nichts beigelegt.

Das FA erließ am 01.03.2017 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015. Die Einkommensteuer wurde mit EUR – 724,00 festgesetzt. Neben Pensionseinkünften iHv EUR 31.814,04 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit – 3.224,49 berücksichtigt.

AgB wurden zwar iHv EUR 2.873,00 grs. anerkannt, blieben jedoch unter dem Selbstbehalt iHv EUR 3.383,19.

In der Begründung wurde u.a. ausgeführt, die Veranlagung sei vorläufig erfolgt, da die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei.

Die Unterhaltsleistungen an die Gattin seien mangels Nachweis nicht anerkannt worden.

In der Beschwerde vom 30.03.2017 führte der Bf aus, bei den beantragten Sonderausgaben handle es sich nicht um Zahlungen an die Gattin, sondern deren 93-jährige Mutter in Land1. Diese würde dadurch unterstützt, dass eine Schwester seiner Gattin über eine Zweitkarte bei American Express verfüge, die sie in Apotheken und Supermärkten dort verwende, wo sie anerkannt werde. Da dies bei Ärzten, Taxis, Ausgaben für den Sauerstoffgenerator und Stromrechnungen etc. nicht möglich sei, verwende die Schwester eine Bankomatkarte für das Konto seiner Gattin in Österreich, mit der sie Barmittel für diese Art von Ausgaben abhebe. Den Nachweis dafür hoffte der Bf durch die Abbuchungen auf dem Konto seiner Gattin und auf der Kreditkartenabrechnung nachgewiesen zu haben. Es wäre natürlich kein Problem, zusätzlich Empfangsbestätigungen beizubringen.

Die Mutter lebe bei zwei ihrer Töchter, von denen die eine schwer sehbehindert sei und die andere ihre regelmäßige Arbeit aufgeben habe müssen. Diese drei Personen verfügten also über kein nennenswertes Einkommen, da sie als ehemalige Bauern auch keinen Pensionsanspruch hätten. Es gebe in Land1 sicherlich keine gesetzliche Verpflichtung zur Unterhaltsleistung, aber der Bf und seine Familie würden eine rein menschliche moralische Verpflichtung dazu empfinden, da die Alternative einfach wäre, die Mutter sterben zu lassen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.04.2017 setzte das FA die Einkommensteuer vorläufig mit EUR 669,00 (Einkommensteuer 8.309,65, anrechenbare Lohnsteuer 7.640,66) fest. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen 0,00. Die mit EUR 2.873,00 in unveränderter Höhe angesetzten agB blieben wiederum unter dem Selbstbehalt iHv EUR 4.476,77.

In der Begründung wurde u.a. ausgeführt, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei, sei die Veranlagung vorläufig erfolgt.

Trotz zweier Vorhalte sei bis dato keine Prognoserechnung übermittelt worden. Da seit Betriebseröffnung 2005 keine Gewinne erzielt worden seien und auch das Verhältnis der Einnahmen zu den Fixkosten nicht geeignet sei, Gesamtgewinne zu erzielen, liege nach Ansicht

des Finanzamtes Liebhaberei vor. Als Indiz dafür seien auch die Pensionseinkünfte, die zur Bestreitung des Lebensunterhaltes dienen, zu betrachten.

Gegenüber der Schwiegermutter bestehe keine Unterhaltsverpflichtung des Bf, allerdings seiner Gattin. Jedoch stellten Kosten des täglichen Lebens keine abzugsfähigen Unterhaltsleistungen dar, sondern nur jene Kosten, die beim Unterhaltsverpflichteten selbst eine ag Belastung darstellen würden (zB Krankheitskosten). Da keine diesbezügliche Trennung vorgenommen worden sei, seien nur die Kosten für das Hörgerät als ag Belastung anzuerkennen gewesen.

Im Vorlageantrag vom 10.05.2017 brachte der Bf vor, gemäß der anliegenden Saldenliste hätte er im Jahr 2016 Einnahmen iHv EUR 19.673,87 erzielt und es werde wahrscheinlich auch ein Gewinn erzielt werden. Für 2017 würden sich die Einnahmen auf EUR 25.000 – 30.000 erhöhen.

Eine Saldenliste für 2016 war beigelegt.

Das FA legte mit Vorlagebericht vom 28.08.2017 die Beschwerde dem BFG vor und führte aus:

„Sachverhalt:

Der Pflichtige hat 2005 begonnen, neben einer nicht selbständigen Tätigkeit, selbständig tätig zu sein. Er bezieht seit Anfang 2006 Pension. In den Jahren 2006, 2008, 2009 gab es überhaupt keine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nur für Pflichtversicherung und übrigen Aufwand, 2007 nur sehr geringe Betriebseinnahmen. Für das Jahr 2015 wurde eine Einkommenssteuererklärung abgegeben. Es besteht die Vermutung, dass hier Liebhaberei vorliegt. Vor Veranlagung wurden zwei Vorhalte versendet. Der erste Vorhalt enthielt die Ersuchen, eine Prognoserechnung vorzulegen und die außergewöhnlichen Belastungen zu belegen. Eine Prognoserechnung wurde nicht vorgelegt. In dem zweiten Vorhalt wurde klar dargelegt, dass wenn ein Steuerpflichtiger neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle hat, die es ihm erlaubt, daraus einen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkung eine "Liebhaberei" leisten kann, dies ein Indiz für eine mangelnde Gewinnabsicht ist. Um eine Stellungnahme wurde gebeten. In der Vorhaltsbeantwortung wurde erneut keine Prognoserechnung vorgelegt. Es erfolgte eine vorläufige Veranlagung, da die Abgabepflicht ungewiss aber wahrscheinlich war. Im gegenständlichen Fall vertritt die Behörde die Ansicht, dass die strittigen Einkünfte keiner Einkunftsart unterliegen und daher auch nicht zu berücksichtigen sind. Mit 10.05.2017 wurden ein Vorlageantrag und Saldenlisten für das Jahr 2016 eingebracht.

Beweismittel:

Vorhalte und Beantwortungen, Jahresübersichten, ESt Bescheid, BVE

Stellungnahme:

In den Jahren 2006 – 2010 kann keine Tätigkeit vorgelegen haben, da es kaum bzw. keine

Einnahmen gab und die Ausgaben hauptsächlich in Pflichtversicherungsbeiträgen bestanden. Die objektive Gewinnabsicht wird in diesen Jahren bezweifelt. 2011 gab es hohe Einnahmen aber auch noch höhere Ausgaben, sodass ein hoher Verlust erzielt wurde. Die Verluste in den darauffolgenden Jahren wurden zwar weniger, aber ein positiver Gesamtgewinn ist nicht gegeben bzw zu erwarten. Eine subjektive Gewinnabsicht, wie in dem Vorlageantrag dargelegt, reicht nicht für eine positive Prognose. Da seit Betriebseröffnung 2005 keine Gewinne erzielt wurden und auch das Verhältnis der Einnahmen zu den Fixkosten nicht geeignet ist Gesamtgewinne zu erzielen, liegt nach Ansicht des Finanzamtes Liebhaberei vor. Als Indiz dafür werden auch die Pensionseinkünfte die zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten dienen, angesehen. Es wird ersucht die Beschwerde abzuweisen. Die Beschwerdeverentscheidung könnte endgültig erlassen werden.“

Das BFG forderte den Bf mit Schreiben vom 24.04.2020 auf, folgende Fragen zu beantworten:

„Sie üben seit 2005 eine gewerbliche Tätigkeit aus.

Nach Auszügen aus dem Firmenbuch betreiben Sie das Einzelunternehmen „XY E.U.“ mit dem Geschäftszweig „Innenausbau“, gegründet im Februar 2011.

Weiters waren Sie seit 2002 Gesellschafter/Geschäftsführer der „AB Handels GmbH“, welche offenbar 2013 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

1. Aus welcher Tätigkeit/Tätigkeiten erzielen Sie seit 2005 gewerbliche Einkünfte?

Bitte um möglichst genaue Beschreibung der Tätigkeit/Tätigkeiten (Art der Tätigkeit, Zeitaufwand, Anzahl der Aufträge pro Jahr, Auftragsabwicklung, Auftraggeber, Honorarnoten, Provisionen).

2. Erzielen Sie diese Einkünfte aus dem Einzelunternehmen „XY E.U.“? Wenn ja, welche Einkünfte haben Sie von 2005 – 2010 erzielt? Wenn nein, bitte um Aufklärung.

3. Welche Einkünfte in welcher Höhe haben Sie als Gesellschafter/Geschäftsführer der „AB Handels GmbH“ erzielt?

4. Von 2005 – 2009 hatten Sie so gut wie keine Einnahmen. Die Ausgaben (Pflichtversicherung, übrige Ausgaben) waren regelmäßig höher. Bitte um Erklärung.

5. Im Jahr 2010 sind keine Einnahmen und keine Ausgaben aktenkundig. Bitte um Erklärung.

6. Im Jahr 2011 hatten Sie Einnahmen iHv 89.777,02, aber noch höhere Ausgaben (Wareneinkauf, Personalaufwand).

Gab es im Jahr 2011 eine Änderung in der Bewirtschaftungsart bzw. Art der Tätigkeit?

7. Von 2012 bis 2018 hatten Sie Einnahmen iHv EUR 2.000 – EUR 20.000. Auch die Ausgaben differieren stark.

Einen Gewinn erzielten Sie nur in den Jahren 2016 und 2017, ansonsten hatten Sie nur Verluste. Wieso waren die Einnahmen bzw. Ausgaben der einzelnen Jahre (von 2011 – 2018) sehr unterschiedlich hoch?

8. Wie lange beabsichtigen Sie, die Tätigkeit noch auszuüben?

9. Wie hoch waren die Einnahmen/Ausgaben des Jahres 2019?

10. Wie ist die Prognose der Jahre 2020 – 2022?

11. Bis dato haben Sie einen beträchtlichen Gesamtverlust erzielt, den Sie steuerlich verwerten konnten.

Welche Maßnahmen setzten bzw. setzen Sie, um die Einnahmen zu erhöhen bzw. die Ausgaben zu senken?

12. Auf welche Art und Weise bieten Sie die Leistungen an?

13. Auf welche Art und Weise gestalten Sie die Preise?

14. Im Jahr 2011 hatten Sie beträchtliche Ausgaben für Personalaufwand und Wareneinkauf, in den Folgejahren nicht. Um Aufklärung wird gebeten.

15. Von 2012 – 2019 machen Sie hohe Ausgaben für Reisekosten (erst ab 2013), Kfz-Kosten, Miete (2012 viel höher als sonst ??) und übrige Aufwendungen geltend. Erläutern Sie diese Positionen dem Grunde nach (wofür fallen Reisekosten an, wofür fällt Miete an, wofür fallen Kfz-Kosten an, wie setzen sich die übrigen Aufwendungen zusammen) und deren unterschiedliche Höhe.

16. Im Jahr 2018 erzielten Sie Einnahmen iHv nur EUR 500,00 (nach Einnahmen iHv ca. 12.000 – 19.000 in den Jahren 2015 – 2017). Wodurch ist es zu diesem Abfall gekommen?

17. Im Streitjahr 2015 machen Sie u.a. folgende Aufwendungen geltend:

- Reise- und Fahrtspesen 6.748,63

- tatsächliche KFZ-Kosten 1.718,69

- Miet- u. Pachtaufwand 4.563,35

Diese Aufwendungen sind deutlich höher als in den Vorjahren. Um nachvollziehbare Aufklärung wird gebeten!

18. Das Finanzamt geht davon aus, dass ein positiver Gesamtgewinn nicht zu erwarten ist, insbesondere wegen des Verhältnisses der Einnahmen zu den Fixkosten, mangelnder Gewinnabsicht und der bisher erzielten Ergebnisse.

Um Stellungnahme wird gebeten!

Es wird darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht bei Nichtbeantwortung bzw. nicht ausreichender Beantwortung dieses Schreibens nach der Aktenlage (insbesondere vom Finanzamt vorgelegte Akten laut Aktenverzeichnis) entscheiden wird.“

Mit Schreiben vom 11.05.2020 beantwortete der Bf die Fragen wie folgt:

„XY war ein sozialromantischer Versuch von mir, ein paar aus der Nachbarschaft bekannten Ausländern zu helfen, aus ihrer Illegalität herauszukommen. Leider ließen sie sich gerne versichern und Urlaubsgeld zahlen, aber arbeiteten nicht wie versprochen. Die Firma wurde 2011 gegründet und ging 2012 Konkurs. Ich persönlich war danach 5 Jahre lang mit einer Quote von 27% in einem sanierungsverfahren.

AB war die Nachfolgefirma einer von einem Herrn DE gegründeten Firma zur Vermittlung von Land2 Softwareleistungen für österreichische Firmen. Er war ein Bekannter von mir aus meiner Zeit als Handelsdelegierter in Land2. Ich unterstützte ihn im Gründungsvorgang und bei

Behördenwegen in Österreich und übernahm, nach einem vielversprechenden Auftakt, leider auch eine persönliche Haftung für einen Kredit des AWS. Sein Unternehmensmodell erwies sich danach leider als erfolglos. Nach meiner Pensionierung anfangs 2005 übernahm ich die Firma für meine Beratungsleistungen im Außenhandel mit Land2 und Land1, 2 Länder in denen ich erfolgreicher Handelsdelegierter der WKÖ war.

1. meine gewerblichen Einkünfte seit 2005 bezog ich über die Firma AB bis zu deren Auflösung im Jahre 2012. Mein Steuerberater war die Firma Stb.

Ich war für österreichische Firmen in Land2 und Land1 und für Land2 Firmen in Land1 und Europa tätig. Mein Geschäftsmodell gefiel den beratenen Firmen, da ich meine Reise- und Nächtigungsspesen unter mehreren Firmen aufteilte und einzelnen einen bescheidenen Stundensatz von 70 Euro für tatsächlich eingesetzte Zeit verrechnete. Dadurch war mein Einsatz für sie wesentlich günstiger, und oft effizienter, als die Entsendung eines eigenen Firmenangehörigen. Ich legte Honorarnoten nach Rückkehr von einer Reise. Als wirkliche Abgeltung meiner Leistungen waren daneben schriftlich oder mündlich Erfolgsprovisionen zwischen 0,3 und 1 Prozent vereinbart, die aber nur in seltenen Fällen zum Tragen kamen. Ich habe Hefte voller Besprechungsnotizen und email-korrespondenz mit mehr als dreißig Firmen. Wenn es die Möglichkeit eines persönlichen Gesprächs gibt, könnte ich zu jeder dieser Firmen einen raschen Kommentar abgeben und Zusatzfragen beantworten. Ich bitte Sie dazu um Ihre Stellungnahme.

2. Keine Einkünfte aus XY 2005-2010, da erst 2011 gegründet.

3. Einkünfte aus AB wurden durch ... Stb versteuert. Stehen Ihnen diese Unterlagen zur Verfügung? Ich habe alle Belege und Honorarnoten bei seinem Mitarbeiter abgeliefert und er hat die Aufbewahrung übernommen.

4. 2005 – 2010 Einnahmen wurden alle in AB verrechnet und ich entnahm aus der Firma persönlich kein oder nur minimal etwas. Mehrere Projekte entwickelten sich sehr positiv und die eine oder andere Erfolgsprovision stand immer im Raum.

5. 2010 Einnahmen-Ausgaben: ich kann mir jetzt nicht erklären, warum hier nichts aktenkundig ist. In dieser Zeit konnte ich wahrscheinlich die Rechnungen von ... Stb nicht bezahlen und es ist möglich, dass er aus den übergebenen Belegen keine Steuererklärung gemacht hat. Soweit rememberlich, hat er sie aber auch nicht an mich unerledigt retourniert.

6. 2011 war das Jahr von XY, in dem ich viele Gehälter samt Abgaben und Materialien zu zahlen hatte und etliche Rechnungen für ausgeführte Arbeiten legte.

7. 2012 -2018: Im ersten Jahr kam das Sanierungsverfahren und ich hatte noch kein eigenes Unternehmen. Ab 2013 hatte und habe ich bis jetzt ein EPU, in dem je nach Nachfrage die Ausgaben und Einnahmen variierten.

8. Ich plane das Gewerbe Ende 2020 still zu legen, wenn sich die Ertragslage nicht bessert. Auf alle Fälle bin ich seit 2019 dabei, meine Ausgaben drastisch zu reduzieren.

9. Einnahmen 3500, Ausgaben 5000

10. Ab 2020 Stilllegung der Einzelfirma geplant, aber es bestehen immer noch Möglichkeiten von Erfolgsprovisionen. Diese Entscheidung will ich im Herbst treffen.

11. Maßnahmen: Stark reduzierte Reisekosten 2018, überhaupt keine 2019. Ich habe alle Interessenten verständigt, dass ich keine Vorauslagen mehr leisten und nur mehr gegen Vorauszahlung tätig werden will. Einnahmenerhöhung nur über ausstehende Erfolgshonorare möglich.

12. Ich war ein bei Firmen auf beiden Seiten ein sehr geschätzter Handelsdelegierter. Auch nach meiner Pensionierung bat mich die WKÖ, eine Wirtschaftsdelegation vorzubereiten und zu betreuen, die unseren BP Dr. Fischer nach Land2 begleitete. Danach bekam ich über die WKÖ einen Dienstpass als Sonderbeauftragter des WKÖ Präsidenten für Land2. Ich habe meine Leistungen also lange Zeit nie wirklich angeboten, mehrere Firmen meldeten ihr Interesse schon während meiner Arbeit als Handelsdelegierter an.

In der nachrückenden Generation von Exportleitern und Firmeninhabern kennen alle meinen Namen, verbinden ihn aber nicht automatisch mit einem Problemlöser für Land2. Ich beteiligte mich in den letzten Jahren vermehrt bei Networking Veranstaltungen der WKÖ und der Land2 Botschaft.

13. Siehe 2. Absatz von Punkt 1, bis 2018. Zukünftige Aufträge würde ich nur bei Vorauszahlung aller Spesen und mit Verrechnung eines wesentlich höheren Stundensatzes übernehmen. Unter diesen Bedingungen sind aber österreichische Firmen erfahrungsgemäß extrem beratungsresistent, so dass eine Stilllegung am Ende 2020 eher wahrscheinlich ist.

14. XY beschäftigte einen gewerbeberechtigten Geschäftsführer und mehrere Handwerker für die Verlegung von Bauplatten. Der Spuk dauerte nur ein Jahr.

15. Ausgaben ab 2012 fielen aufgrund meines Beratungsmodells an – ich unternahm Reisen und Verhandlungen für auftraggebende Firmen in Europa, Land2, Land3, Land1. Ich besuchte zahllose Firmen in Österreich und hatte viele Termine in Wien, die ich mit dem Auto wahrnahm. Seit 2013 arbeite ich von zuhause aus und verrechnete als Mietaufwand nur einen Teil meiner Wohnungskosten.

16. 2018 stellte ich mein Geschäftsmodell auf Vorauszahlung um, mit dem sichtbaren Rückgang an Honorarnoten. Ich bearbeitete aber weiterhin mehrere Fälle, die noch unter den vorherigen Bedingungen vereinbart worden waren.

17. Die Aufwendungen des Jahres 2017 rühren von der erhöhten Reisetätigkeit her. Ich buchte immer den jeweils günstigsten verfügbaren Flug, logierte in Zweisternhotels, nahm nicht klimatisierte Taxis – dies alles ist aus meinen Abrechnungen ersichtlich. Ich unternahm keine Reisen, für die es nicht einen konkreten Anlass gab.

Der Mietaufwand dürfte lt. meinem Steuerberater durch eine Automiete für eine wichtige Delegation aus Land2 erhöht worden sein.

18. Ich teile die Zweifel des Finanzamtes bzgl. eines (unwahrscheinlichen) Gesamtgewinns, und was das Missverhältnis zwischen Fixkosten und Einnahmen anbelangt, auch aufgrund bisheriger Ergebnisse, nicht aber, was die mangelnde Gewinnabsicht betrifft. Diese war immer gegeben und ich habe schwer daran gearbeitet, leider erfolglos, was ich selbst am meisten bedaure.

Soweit erinnerlich betraf meine Beschwerde i.J. 2015 die Nichtanerkennung meiner persönlichen Sonderbelastung durch Ausgaben für die Gesundheit meiner Schwiegermutter in Land1, zu denen ich mich als Familienangehöriger verpflichtet fühlte.

Ich würde es sehr schätzen, wenn ich persönlich oder telefonisch erklären könnte, warum ich meine verlustbringende Tätigkeit nicht aus Liebhaberei oder zur Steuerminimierung betrieben habe. Ich war in meiner Beratungstätigkeit immer wieder knapp daran, ein beträchtlicher Steuerzahler zu werden, aber die meisten Projekte scheiterten ohne mein Verschulden. Ich bin sicher, dass alle beratenen Firmen meine Einsatzbereitschaft und Ehrlichkeit bestätigen werden.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der verheiratete Bf war österreichischer Handelsdelegierter in Land2 und Land1, wurde 2005 pensioniert und bezieht daher Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Seit 2005 erklärt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Tätigkeit des Bf besteht in Beratungsleistungen im Außenhandel. Der Bf ist für österreichische Firmen in Land2 und Land1 und für Land2 Firmen in Land1 und Europa tätig und vermittelt auch Verträge für die Firmen, für die er tätig war. Dafür war er in den genannten Ländern häufig auf Reisen und verrechnete dafür Reise- und Nächtigungsspesen und einen Stundensatz. Als Abgeltung seiner Leistungen waren zusätzlich Erfolgsprovisionen zwischen 0,3 und 1 Prozent vereinbart, die aber nur in seltenen Fällen zum Tragen kamen.

Seit 2002 war er auch Gesellschafter/Geschäftsführer der AB Handels GmbH, der Nachfolgefirma einer von einem Herrn DE, einem Bekannten des Bf, gegründeten Firma zur Vermittlung von Land2 Softwareleistungen für österreichische Firmen. Der Bf übernahm die Firma 2005 für seine Beratungsleistungen im Außenhandel. Die GmbH wurde 2013 wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht.

Von 2005 bis 2011 verrechnete der Bf die Einnahmen aus der beschriebenen Beratungs- und Vermittlungstätigkeit zum Großteil über die AB Handels GmbH. Der Bf erzielte kein Einkommen aus seiner Tätigkeit bei der AB Handels GmbH. Daneben machte er aber auch gewerbliche Einkünfte (vor allem Ausgaben) als gewerblicher Einzelunternehmer aus derselben Tätigkeit geltend.

Die GmbH erzielte im Jahr 2005 einen Verlust von 17.619,81, (Erlöse 27.651,49), im Jahr 2006 positive Einkünfte vor Verlustabzug von 5.302,95 (Erlöse 63.438,33), im Jahr 2007 einen Verlust von 9.786,32 (Erlöse 38.225,83), im Jahr 2008 einen Verlust von 14.222,53 (Erlöse 36.680,67), im Jahr 2009 einen Verlust von 6.630,28 (Erlöse 28.506,29), im Jahr 2010 wurden keine

Einnahmen und Ausgaben erklärt, im Jahr 2011 (Insolvenzverfahren) positive Einkünfte vor Verlustabzug von 8.475,17 (Erlöse 18.826,67), im Jahr 2012 (Insolvenzverfahren) wurden keine Einnahmen und Ausgaben erklärt und im Jahr 2013 (amtswegige Löschung) wurden keine Einnahmen und Ausgaben erklärt.

Von 2005 bis 2010 erzielte der Bf aus seiner gewerblichen (Einzel)tätigkeit folgende Einnahmen und Ausgaben, wobei die (hier) erklärten Einnahmen äußerst gering sind und die Ausgaben i.w. aus Sozialversicherungsbeiträgen, übrigen Aufwendungen und Reisekosten bestehen:

2005 Einnahmen	1.171,04	Ausgaben	1.737,65	Verlust	566,61	anerkannt mit ESt-Bescheid
2006 Einnahmen	0	Ausgaben	0	Ergebnis	0,00	nicht erklärt
2007 Einnahmen	1.865,83	Ausgaben	2.330,90	Verlust	465,07	... anerkannt mit ESt-B
2008 Einnahmen	0	Ausgaben	1.230,10	Verlust	1.230,10	... anerkannt mit ESt-B
2009 Einnahmen	0	Ausgaben	2.393,16	Verlust	2.393,16	...anerkannt mit ESt-B
2010 Einnahmen	0	Ausgaben	0			

Im Jahr 2011 gründete der Bf die Einzelfirma XY mit dem Geschäftszweig „Innenausbau“. Die Firma wurde 2012 insolvent. Die gewerblichen Einkünfte des Jahres 2011 als Einzelunternehmer beruhen auf der Geschäftstätigkeit der Firma XY:

2011 Einnahmen 89.777,02 Ausgaben 134.015,96 (Aufwendungen für Personalaufwand und auch Aufwendungen für Wareneinkauf), Verlust 44.238,94 anerkannt mit ESt-Bescheid

Ab 2012 betrieb der Bf als gewerbliche Tätigkeit ausschließlich die beschriebene Beratungs- und Vermittlungstätigkeit. Er unternahm Reisen und Verhandlungen für auftraggebende Firmen in Europa, Land2, Land3 und Land1. Er hatte auch Termine in Österreich, welche er mit dem Kfz wahrnahm.

Die Ergebnisse aus der beschriebenen gewerblichen (Einzel)tätigkeit von 2012 – 2019:

2012 Einnahmen	2.010,00	Ausgaben	19.680,27	Verlust	17.670,27	anerkannt mit ESt-B
2013 Einnahmen	3.180,00	Ausgaben	15.760,39	Verlust	12.580,39	anerkannt mit ESt-B
2014 Einnahmen	2.250,00	Ausgaben	10.989,93	Verlust	8.739,93	anerkannt mit ESt-B
2015 Einnahmen	14.811,39	Ausgaben	18.035,88	Verlust	3.224,49	Streitjahr
2016 Einnahmen	19.763,78	Ausgaben	11.307,60	Gewinn	8.456,18	vorl. anerkannt mit ESt-B
2017 Einnahmen	12.280,00	Ausgaben	7.861,83	Gewinn	4.418,17	vorl. anerkannt mit ESt-B
2018 Einnahmen	500,00	Ausgaben	2.752,09	Verlust	3.252,09	vorl. anerkannt mit ESt-B
2019 Einnahmen	3.500,00	Ausgaben	5.000	Verlust	1.500	nach Angaben des Bf
2020	Stilllegung der gewerblichen Einkünfte nach Angaben des Bf					

Die Ausgaben beruhen zu einem wesentlichen Teil auf den Positionen Mietaufwand, Reisekosten, Kfz Aufwand, (eigene) SV-Beiträge und sonstiger Aufwand.

Die als agB geltend gemachten Kosten für ein Hörgerät iHv EUR 2.873,00 wurden nicht nachgewiesen und blieben überdies unter dem bei agB anzusetzenden Selbstbehalt.

Die als agB geltend gemachten Kosten des Bf und seiner Gattin für deren Mutter in Land1 iHv EUR 8.140 wurden weder dem Grunde noch der Höhe nach nachgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen beruhen auf Abfragen im AIS des Bundes, Firmenbuchauszügen sowie auf dem Vorbringen des Bf.

Die Beratungs- und Vermittlungstätigkeit wurde 2005 begonnen. Offenbar (nach den Angaben des Bf) wurde diese Tätigkeit von 2005 – 2010 zum Großteil über die AB Handels GmbH und zu einem geringen Teil über das Einzelunternehmen des Bf abgewickelt. Im Jahr 2011 war der Bf offenbar (nach seinen Angaben) ausschließlich für die Firma XY tätig, die eine andere betriebliche Tätigkeit, nämlich Innenausbau ausübte. Ab 2012 betrieb der Bf dann ausschließlich die Beratungs- und Vermittlungstätigkeit.

Die beschriebene Art und Weise der gewerblichen Tätigkeit beruht auf den Angaben des Bf.

Das Vorbringen, die Einkünfte 2005 – 2010 wären über die AB GmbH abgerechnet worden, entspricht nur zum Teil den vorliegenden Unterlagen, denn der Bf hatte von 2005 – 2010 auch als Einzelunternehmer (negative) Einkünfte, welche er im Wege des Verlustausgleichs bei seinen positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machte.

Das Vorbringen, in der Ausgabenstruktur seien seit 2013 durch Arbeit von zu Hause (wesentliche) Änderungen eingetreten, ist durch die in den Steuererklärungen bekannt gegebenen Ausgaben nicht verifizierbar.

Auch das Vorbringen, im Jahr 2017 hätte es eine erhöhte Reisetätigkeit und erhöhten Mietaufwand gegeben (was zu erhöhten Ausgaben führen würde) ist durch die vorliegenden Zahlen nicht verifizierbar; der Bf hatte 2017 eher geringe Ausgaben und erzielte einen Gewinn. Zu den Ausführungen des Bf im Vorlageantrag, im Jahr 2017 würden sich die Einnahmen auf EUR 25.000 – 30.000 erhöhen, ist festzuhalten, dass laut Steuererklärung 2017 Einnahmen iHv EUR 12.280,00 erklärt wurden.

Dass seit 2018 ein sichtbarer Rückgang an Honorarnoten durch Umstellen auf Vorauszahlungen zu verzeichnen sei, erscheint möglich; allerdings sind auch in den Jahren 2012 – 2014 sehr geringe Einnahmen zu verzeichnen.

Dass die Reisekosten 2018 stark reduziert würden, ist für 2018 im Hinblick auf die geltend gemachten Reisekosten 2018 iHv 432,52 denkbar, wobei in diesem Jahr allerdings tatsächliche Kfz Kosten iHv EUR 1.097,22 und Erlöse von nur EUR 500,00 erzielt wurden.

Dass im Jahr 2019 überhaupt keine Reisekosten mehr anfielen, ist nach den Angaben des Bf, wonach in diesem Jahr Aufwendungen iHv EUR 5.000,00 angefallen seien, wenig wahrscheinlich.

Auffällig ist, dass sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben im Laufe der Jahre stark differieren, sodass durchgehende Strukturänderungen nicht erkennbar sind, was auch auf den teilweise unklaren Angaben des Bf und seiner Tätigkeit in mehreren Unternehmen und den teilweise nicht nachvollziehbaren und nicht aktenkundigen Entwicklungen dieser Unternehmen (2011 Insolvenzverfahren, 2012 Sanierungsverfahren, 2013 Gründung eines EPU) beruht.

Dem FA ist insofern zu folgen, als der Bf trotz Aufforderung keine Prognoserechnung vorlegte.

Dem FA ist auch zu folgen, dass hinsichtlich der beantragten agB wegen Unterhaltszahlungen an die Schwiegermutter keine Aufschlüsselung dieser Kosten vorgenommen wurde. Diese wurden trotz Aufforderung nicht nachgewiesen und verblieben auf der bloßen Behauptungsebene. Die Kosten für das Hörgerät wurden vom FA in der vom Bf beantragten Höhe als agB anerkannt, blieben aber unter dem bei agB anzusetzenden Selbstbehalt. Darüber hinaus datiert die vorgelegte Rechnung aus dem Jahr 2013 und kann daher für das Streitjahr 2015 nicht als geeigneter Nachweis dienen, da agB nur im Jahr der Verausgabung abgesetzt werden können (auch die Höhe des laut Rechnung vom 11.07.2013 ausgewiesenen Eigenanteils des Bf stimmt nicht mit den geltend gemachten Aufwendungen überein).

Zu bemerken ist, dass der Bf im Hinblick auf die Vorhalte des FA und die Ermittlungstätigkeit des BFG seiner Mitwirkungspflicht nur teilweise nachgekommen ist, sodass der auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse wahrscheinlichste Sachverhalt angenommen werden musste.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. Gewerbliche Tätigkeit/Liebhaberei

Gemäß § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 (LVO) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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.

Gemäß § 1 Abs 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und

typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (lit. 1) oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (lit. 2) oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (lit. 3) entstehen.

Die Tätigkeit des Bf, nämlich Beratungsleistungen im Außenhandel, inkludierend die Vermittlung von Verträgen auf Erfolgshonorarbasis, beruht nicht typischerweise auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung. Objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung ist daher nicht Tatbestandsvoraussetzung der im § 1 Abs. 1 LVO geregelten Vermutung (VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092). Die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist daher zunächst zu vermuten.

Die mit der Firma XY im Jahr 2011 betriebene Betätigung „Innenausbau“ ist eine selbständige betriebliche Einheit und daher in die Liebhabereibeurteilung für das Jahr 2015 nicht miteinzubeziehen.

Die Einkunftsquellenvermutung kann anhand der in § 2 Abs 1 LVO demonstrativ genannten, objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Dabei ist für jedes Kalenderjahr (für jeden Veranlagungszeitraum) im Nachhinein gesondert zu beurteilen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht iS des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (Jahr-zu-Jahr-Beurteilung).

Für das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist allein entscheidend, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des sich Betätigenden im jeweiligen Veranlagungszeitraum anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Wird eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung trotz Vorliegens von Verlusten von der Abgabenbehörde als Einkunftsquelle beurteilt, und fallen in späteren Veranlagungszeiträumen weiterhin Verluste an, so kann für jeden dieser Veranlagungszeiträume eine (erneute) Liebhabereibeurteilung vorgenommen werden.

§ 1 Abs. 1 LVO setzt voraus, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss die Absicht anhand der in § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien - auf ihre Realisierbarkeit hin - beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es dabei nicht an (VwGH 27.5.1999, 97/15/0113).

Fallen bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an bzw. ist das Gesamtergebnis im Zeitpunkt der Überprüfung der Betätigung (als eine Art Zwischenkontrolle

zu verstehen) negativ, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) zu erzielen, gemäß § 2 Abs. 1 LVO insbesondere somit 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).

Das Schwergewicht der Kriterienprüfung liegt auf der bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren (vgl. VwGH 22.1.2004, 98/14/0003).

Wesentliche Bedeutung kommt im Rahmen dieser Kriterienprüfung dem in Z 6 genannten Kriterium, nämlich den Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage, zu (vgl. VwGH 23.02.2005, 2002/14/0024; VwGH 22.01.2004, 98/14/0003; VwGH 07.10.2003, 99/15/0209). Die Judikatur (VwGH 14.04.1993, 90/13/0212) versteht darunter "feststellbare Bemühungen eines Wirtschaftstreibenden, seine Betätigung als durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst objektiv nachvollziehbar zu indizieren".

Eine Maßnahme ist nur dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der Betätigende (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse, seien es gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten, reagiert.

Nach § 2 Abs 1 Z 6 LVO zu prüfenden Verbesserungsmaßnahmen müssen nicht tatsächlich zum Erfolg führen (vgl. VwGH 7.10.2003, 99/15/0209). Diese bei diesem Kriterium angeführten Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Fallen dennoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion im Übrigen auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rzen 318 ff).

Gemäß § 2 Abs 2 LVO liegen 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 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 Einzelfalls damit zu rechnen

ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Im hier zu beurteilenden Fall ist festzustellen, dass von Anfang an weitaus überwiegend Verluste und auch ein beträchtlicher Gesamtverlust erzielt wurden.

Gewinne sind nur im Jahr 2006 und 2011 (GmbH iHv EUR 5.302,95 und EUR 8.475,17) sowie in den Jahren 2016 und 2017 (EUR 8.456,18 und EUR 4.418,17), sohin kumulierter Gewinn ca EUR 26.652, zu verzeichnen.

Demgegenüber stehen Verluste iHv ca EUR 52.914 in den Jahren 2005 – 2010 und iHv ca EUR 46.967 in den Jahren 2012 – 2019, sohin kumulierter Verlust ca EUR 99.881.

Der Bf selbst hält einen Gesamtgewinn für unwahrscheinlich. Nach den Umständen des Einzelfalles war spätestens nach der ersten Phase von 2005 – 2011 (Verrechnung zu einem großen Teil über die GmbH, nachher Einzelunternehmen) damit zu rechnen, dass die Fortführung des Betriebs aus rein betriebswirtschaftlicher Sicht nicht zum Erfolg führen kann (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0113). Der Bf verrechnete Reise- und Nächtigungsspesen, hatte aber nicht nur Reise-, und Nächtigungskosten, sondern auch Kosten für Kfz, Miete, Sozialversicherung und sonstige Aufwendungen. Da der verrechnete Stundensatz nach den Angaben des Bf niedrig war und seine Bemühungen nur selten zu einer Erfolgsprovision führten, mussten die Ausgaben regelmäßig höher als die Einnahmen sein. Das Verhältnis der Einnahmen zu den Fixkosten war bei dem vom Bf gewählten Geschäftsmodell nicht geeignet, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Dennoch wurde der Betrieb ab 2012 fortgeführt. Wesentliche Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage sind nicht feststellbar. Der Bf brachte diesbezüglich vor, er arbeite seit 2013 von zu Hause und verrechne nur einen Teil seiner Wohnungskosten als Mietaufwand. Dies schlägt sich jedoch in den Ergebnissen der Jahre 2013 – 2015 nicht nieder. Die Ausgaben dieser Jahre betragen jeweils mehr als die Einnahmen, obwohl der Mietaufwand tatsächlich deutlich gesunken ist.

Entscheidend sind die in vielen Jahren sehr geringen Einnahmen, welche zB im Jahr 2013 EUR 3.180 und im Jahr 2014 EUR 2.250 betragen. Allein die Positionen „Reise- und Fahrtspesen“ und „übrige Aufwendungen“ betragen in diesen Jahren jeweils mehr als die Einnahmen. Nur eine Aufwandsposition abzusenken, konnte bei der oft geringen Höhe der Einnahmen nicht erfolgversprechend sein.

Bemühungen zur Steigerung der Einnahmen sind nicht erkennbar und wurden auch nicht vorgebracht. Der Bf führt selbst aus, er habe seine Leistungen lange Zeit nie wirklich angeboten. Sein Name sei zwar bekannt, werde aber nicht automatisch mit einem Problemlöser für Land2 verbunden.

Die vom Bf nach seinen Angaben im Jahr 2018 durchgeführte Umstellung seines Geschäftsmodells auf Vorauszahlung führte zu einem „sichtbaren Rückgang an Honorarnoten“,

sodass auch die deutliche Reduzierung der Reisekosten ab 2018 nicht zu einem Gewinn in diesen Jahren, sondern zu Verlusten iHv EUR 3.259 (2018) und 1.500 (2019) führte. Eine Einnahmenerhöhung sei nur über „ausstehende Erfolgshonorare“ möglich.

Die Gewinne der Jahre 2016 und 2017 sind schwierig einzuordnen. Jedenfalls sind die geltend gemachten Ausgaben niedriger als im Jahr 2015 und die Einnahmen zwar wesentlich höher als 2012 bis 2014, jedoch im Rahmen von 2015. Ab 2018 sinken die Einnahmen (wieder) wesentlich ab.

Nennenswerte Einnahmen sind in den Jahren 2012 – 2019 nur in den Jahren 2015 – 2017 offenbar auf Grund bezahlter Erfolgshonorare zugeflossen, sodass sich in den Jahren 2012 – 2019 insgesamt ein Verlust von ca EUR 50.000 ergibt.

Dass die Vorauszahlung aller Spesen und die Verrechnung eines wesentlich höheren Stundensatzes und damit eine Maßnahme zur Einnahmenerhöhung erfolgversprechend durchführbar wäre, hält der Bf selbst für unrealistisch, sodass er von einer wahrscheinlichen Stilllegung des Betriebs im Jahr 2020 ausgeht.

Da die Maßnahmen des Bf nicht geeignet waren, den Betrieb in die Gewinnzone zu führen, was auch vorhersehbar war – die Senkung der Mietaufwendungen ab 2013 allein konnte nicht erfolgversprechend sein; ebenso die Senkung der Reisekosten ab 2018 bei gleichzeitiger Umstellung auf Vorauszahlung – und weitere Maßnahmen nicht ergriffen wurden, konnte die Fortführung des Betriebes seit 2012 aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht zum Erfolg führen. Sie war nur möglich, weil der Bf nicht von den gewerblichen Einkünften seinen Unterhalt bestreiten musste, sondern auch relevante Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hatte und die Verluste aus seinen gewerblichen Einkünften im Wege des Verlustausgleichs steuerlich verwerten konnte.

Daher ist seit 2012 (Fortführung des Betriebs als Einzelunternehmen nach Insolvenz der AB GmbH) und somit auch im Streitjahr von steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei auszugehen.

3.1.2. Außergewöhnliche Belastung

Die geltend gemachten Aufwendungen für das Hörgerät und für die Schwiegermutter wurden vom FA sowohl im Erstbescheid als auch in der BVE nicht anerkannt. Dies wird im Vorlageantrag nicht mehr bekämpft und ist insoweit nicht mehr strittig.

Das BFG folgt den diesbezüglichen Ausführungen des FA.

Beantragte Aufwendungen sind über Aufforderung nachzuweisen. Mangels Nachweis und Aufschlüsselung können die Aufwendungen für die Schwiegermutter des Bf nicht anerkannt werden. Die Aufwendungen für das Hörgerät bleiben unter dem Selbstbehalt des § 34 EStG 1988 iHv EUR 4.446,77 und wurden überdies nicht nachgewiesen, da die vorgelegte bezahlte Rechnung betreffend das Hörgerät aus dem Jahr 2013 datiert und somit im Streitjahr nicht als Nachweis dienen kann.

3.1.3. Ergebnis

Im Ergebnis ist rechnerisch der BVE des FA zu folgen. Die gewerblichen Einkünfte des Bf wurden als Liebhaberei qualifiziert und die agB nicht anerkannt.

Nach den Feststellungen im Sachverhalt ist die Abgabepflicht nicht ungewiss, sondern steht fest. Da aber der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 01.03.2017, über den das BFG abzusprechen hat, die Abgabe nicht vorläufig, sondern endgültig festsetzte (die Begründung ist kein Spruchbestandteil), war diesbezüglich keine Änderung erforderlich. Die BVE, die die Abgabe vorläufig festsetzte, ist mit dem Erkenntnis des BFG nicht mehr im Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 264, Tz 3).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Vorliegendes Erkenntnis beurteilt einerseits Sachverhaltsfragen; die zu lösenden Rechtsfragen folgen der Judikatur des VwGH, sodass die Revision nicht zulässig ist.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 wird abgeändert wie folgt:

Die **Einkommensteuer** wird für das Jahr 2015

festgesetzt mit 669,00

Das **Einkommen** im Jahr 2015 beträgt 31.754,04

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 0,00

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Übermittelte Lohnzettel laut Anhang

Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245)

Pensionsversicherungsanstalt.....31.814,04

Gesamtbetrag der Einkünfte	31.814,04
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	31.754,04
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
$(31.754,04 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	8.028,71
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	8.028,71
Pensionistenabsetzbetrag	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.028,71
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00
6% für die restlichen 4.682,34	280,94
Einkommensteuer	8.309,65
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-7.640,66
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,01
Festgesetzte Einkommensteuer	669,00

Wien, am 5. Juni 2020