

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des A**** B****, [Adresse], vom 18.10.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 24.9.2012 zur Steuernummer ***/****, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Festsetzung ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer war Betreiber eines Solarcenters/Sonnenstudios in Wien und erwirtschaftete aus dieser Tätigkeit im Streitjahr 2010 einen Verlust aus Gewerbebetrieb von EUR 14.385,15. Darüber hinaus war er an einer Kommanditgesellschaft beteiligt, aus welcher ihm im Streitjahr ein Gewinnanteil von EUR 75.155,49 zugewiesen wurde.

Nach erklärungsgemäßigem Ergehen des Einkommensteuerbescheides richtete das Finanzamt an den Beschwerdeführer folgenden Vorhalt:

„Aus ihrer gewerblichen Tätigkeit werden laufend Verluste erwirtschaftet. 2009 wurden die diesbezüglichen Einkünfte mit 0,-- angegeben und die Einkünfteberechnung nach § 4.1. angeführt, obwohl in den Vorjahren und auch 2010 diese nach § 4.3. erfolgte. Diesbezüglich wird um ausführliche Stellungnahme gebeten.

Hinsichtlich der Verlusterwirtschaftung werden Sie gebeten ausführlich zu erläutern, welche Maßnahmen zur Gewinnerzielung gesetzt wurden und werden bzw welche Umstände zu den Verlusten führten.“

In seiner Vorhaltsbeantwortung führte der Beschwerdeführer an, die Verluste seien 2009 aus Versehen nicht in die Einkommensteuererklärung übernommen worden. Tatsache sei jedoch, dass für den Betrieb das Formular E1a mit einem negativen Ergebnis von EUR 19.360,47 beim Finanzamt eingereicht worden sei; es hätten sich aber ohnehin keine Änderung ergeben, weil die Einkünfte des Beschwerdeführers 2009 auch ohne diesen Verlust negativ seien.

Überdies sei irrtümlich die Berechnung der Einkünfte nach § 4 Abs 1 EStG angegeben worden, obwohl weiterhin die Berechnung nach § 4 Abs 3 EStG erfolgt sei.

Betreffend die Verlusterwirtschaftung sei auszuführen, dass es dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen sei, den Betrieb in die Gewinnzone zu bringen, weshalb er diesen mit 31.1.2012 eingestellt habe.

Das Finanzamt hob daraufhin den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 10.2.2012 gemäß [§ 299 BAO](#) auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid, in welchem die Verluste aus dem Betrieb des Solarcenters keine Berücksichtigung mehr fanden.

Begründend führte das Finanzamt aus, unter Liebhaberei sei eine Tätigkeit zu verstehen, die auf Dauer nicht geeignet sei, einen Gewinn zu erwirtschaften. Seit Betriebseröffnung im Jahr 2006 seien laufend Verluste erwirtschaftet worden und der Betrieb sei vor Erreichen eines Gesamtgewinnes eingestellt worden. Es stehe daher ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Verfügung. Es sei dem Beschwerdeführer während des gesamten Zeitraumes eine andere Einkunftsquelle zur Deckung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung gestanden, weshalb die gewerbliche Tätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen sei. Die Einkünfte aus dem gewerblichen Betrieb seien daher ertragssteuerlich nicht steuerbar; die Unternehmereigenschaft bleibe jedoch erhalten.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung (nunmehr Beschwerde) führt der Beschwerdeführer aus, die andere Einkunftsquelle habe auch nicht immer den erwünschten Erfolg gebracht, er habe sich daher um eine weitere Einkunftsquelle bemüht. Er habe erfahren, dass ein Solarcenter keine schlechte Einkunftsquelle sei und daraufhin ein solches eröffnet. Leider sei der „Boom“ abgeflaut, weshalb er nicht reüssieren habe können. Das Solarcenter sei zwar für jedes interessierte Publikum geöffnet gewesen, sei aber – eventuell auf Grund des weniger geeigneten Standortes – nicht sehr frequentiert worden. Es sei ihm trotz Werbung nicht gelungen, den Betrieb wirtschaftlich zu führen und er habe daher die Konsequenzen gezogen und den Betrieb stillgelegt. Bei einer Betriebsgründung müsse davon ausgegangen werden, dass eine längere Zeit benötigt werde, um einen Betrieb gewinnbringend zu gestalten. Ein Zeitraum von fünf Jahren, in welchem durch Werbung und Veränderung der Betriebszeiten versucht worden sei, das Unternehmen bekannt zu machen, könne wohl nicht als zu lange angesehen werden. Nachdem alle diese Maßnahmen keinerlei Wirkung gezeigt hätten, habe

sich der Beschwerdeführer entschlossen, den Betrieb einzustellen, um weitere Verluste zu vermeiden.

Es könne auch nicht unterstellt werden, dass er das Solarcenter für seine persönlichen Bedürfnisse benötige. Letzten Endes sei der Sinn der Liebhaberei doch, dass gewisse Tätigkeiten, die eigentlich persönliche Bedürfnisse deckten, in Form eines Unternehmens geführt würden, um Steuern zu sparen. Im betreffend Fall sei jedoch nicht davon auszugehen, dass er das Solarcenter für eigene Zwecke aufgebaut habe.

Bei objektiver Betrachtung komme man zu dem Ergebnis, dass er am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilgenommen habe, dabei – wie viele andere Unternehmer auch – gescheitert sei und diesen Betrieb auf Grund von Erfolglosigkeit eingestellt habe.

Es sei daher aus seiner Sicht nicht nachvollziehbar, weshalb diese Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In einer gesonderten Begründung führte das Finanzamt aus, dass seit der Betriebsöffnung des Solarcenters im Jahr 2006 laufend Verluste erzielt worden seien und der Betrieb 2010 – vor Erreichen eines Gesamtüberschusses – eingestellt worden sei.

2006	2007	2008	2009	2010
-4.953,99	0 (Schätzung)	-35.107,22	-37.022,53	-14.385,15
	-4.953,99	-40.061,21	-77.083,74	-91.468,89

Nach den vorliegenden Unterlagen habe der Betrieb in den Jahren 2006 bis 2010 einen Totalverlust von ca EUR 91.400 erwirtschaftet, wobei für das Jahr 2007 eine Schätzung durch das Finanzamt mit 0 erfolgt sei. Unbestritten sei, dass es sich um eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit handle. Wenn eine verlustbringende typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit auf Grund eines freiwilligen Entschlusses vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet werde, so sei diese unabhängig davon, wann die Betätigung tatsächlich beendet werde, ab Erkennen, dass die Betätigung in objektiver Betrachtungsweise niemals gewinnbringend sein kann, nicht mehr als Einkunftsquelle anzuerkennen. Im vorliegenden Fall hätte der Beschwerdeführer spätestens 2009 erkennen müssen, dass kein Gesamtgewinn erzielbar sei und die Tätigkeit aus wirtschaftlichen Gründen einstellen müssen. Die Personalkosten hätten 2006 ca 44 % und 2008 ca 80 %, die Miete 2006 ca. 39 % und 2008 ca 80 % der gesamten Erlöse betragen. Die Anlaufverluste seien bei einer Tätigkeit nach [§ 1 Abs 1 LVO](#) anzuerkennen, sodass ab 2010 Liebhaberei vorliege. Der Umstand, dass das Solarcenter trotz Werbung und auf Grund eines wenig geeigneten Standortes wirtschaftlich nicht rentabel zu führen gewesen sei, sei ein wirtschaftliches Risiko und keine Unwägbarkeit und somit für die Liebhabereibetrachtung nicht von Bedeutung.

Der Beschwerdeführer stellte einen Vorlageantrag, in dem er ergänzend vorbringt, dass es immer schwieriger geworden sei, Kunden zu finden. Es sei daher versucht worden, mit

umfangreichen Veränderungen in Bezug auf die Öffnungszeiten, mit Werbung etc das Unternehmen doch noch auf eine gewinnbringende Basis zu stellen; diesen Umständen sei seitens des Finanzamtes keinerlei Beachtung geschenkt worden.

In der Berufungsvorentscheidung werde ganz allgemein bemängelt, dass ab Erkennen des Umstandes, dass das Unternehmen nicht gewinnbringend sein kann, nicht mehr von einer Einkunftsquelle auszugehen sei. Das Finanzamt meine, objektiv nicht nachvollziehbar, dass dies bereits im Jahr 2009 eingetreten sei. Gerade im Jahr 2009 sei jedoch versucht worden, mit den in der Berufung angeführten Maßnahmen höhere Umsätze zu lukrieren.

Vollkommen unverständlich seien die Ausführungen des Finanzamtes, dass auf Grund der Einstellung des Betriebes vor Erzielung eines Gesamtüberschusses von vornherein Liebhaberei zu unterstellen sei; andererseits aber ausführt werde, dass Anlaufverluste bei einer Tätigkeit nach [§ 1 Abs 1 LVO](#) jedenfalls anzuerkennen seien.

Es sei nicht erwähnt worden, mit welchem Argument oder Grundsatz das Finanzamt zu dem Schluss gelangt sei, dass spätestens im Jahr 2009 erkennbar gewesen sei, dass das Unternehmen nie gewinnbringend tätig sein könne; gerade zu der Zeit, in welcher es wirtschaftliche Veränderungen in der Geschäftsführung gegeben habe.

Zu all den in der Berufung beschriebenen negativen Entwicklungen sei auch noch der Umstand hinzugetreten, dass auf Grund der immer häufigeren Sonnentage die Lust auf Solarbräune noch zusätzlich gebremst werde.

Aus seiner Sicht sei alles unternommen worden, um in die Gewinnzone zu kommen. Erst nachdem feststellbar gewesen sei, dass alle Maßnahmen keine Verbesserungen gebracht hätten, habe die Reißleine gezogen werden müssen und das Unternehmen sei stillgelegt worden. Da beabsichtigt gewesen sei, das Unternehmen zu veräußern, sei der Betrieb nicht eingestellt worden; ein gesperrter Betrieb sei noch weniger zu verkaufen als ein lebendes Unternehmen. Zum Leidwesen des Beschwerdeführers habe sich jedoch kein Käufer gefunden. Aus seiner Sicht sei somit erst im Jahr 2012 zweifelsfrei festgestanden, dass das Unternehmen nicht wirtschaftlich zu führen sei. Der Beobachtungszeitraum ende daher nicht bereits 2009, sondern erst im Jahr 2012.

Mit E-Mail vom 6.4.2020 ersuchte das Gericht den Beschwerdeführer um eine ergänzende Stellungnahme zu folgenden Punkten:

„[...]“

1. *Ursachen, weshalb sich im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn ergeben hat;*
2. *Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen;*
3. *Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung;*
4. *Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage [...]*“

Mit E-Mail vom 28.04.2020 wurde dieses Ersuchen wie folgt beantwortet:

„[...]

1. *Schlechter Standort, zu viel Konkurrenz in unmittelbarer Umgebung + 2008 Anfang Finanzkrise*
2. *Kunden sind immer weniger geworden durch Umzug aus dem Bezirk*
3. *Branchenüblich ab 2008 immer günstiger geworden um die Kunden zu halten, ohne Erfolg*
4. *Mehr 10er Block Aktionen angeboten, aber auch mit mäßigem bis keinem Erfolg [...]*“

Mit Telefax vom 6.10.2020 zog der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob der Betrieb eines Solarcenters/Sonnenstudio durch den Beschwerdeführer als Liebhaberei iSd [LVO](#) zu qualifizieren ist und entsprechend die Verluste steuerlich unbeachtlich sind.

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen steht folgender **Sachverhalt** fest:

Der Beschwerdeführer erwirtschaftete im Jahr 2010 aus dem Betrieb eines Solarcenters/Sonnenstudios einen Verlust aus Gewerbebetrieb von EUR 14.385,15. Weiters wurde ihm ein Gewinnanteil aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft von EUR 75.155,49 zugewiesen.

Der Beschwerdeführer betrieb seit dem Jahr 2006 in Wien das genannte Solarcenter/Sonnenstudio.

Mit 31.1.2012 stellte der Beschwerdeführer den Betrieb ein.

Seit der Betriebseröffnung im Jahr 2006 wurden laufend Verluste erzielt.

Insgesamt erwirtschaftete der Betrieb von der Betriebseröffnung im Jahr 2006 bis zur Betriebsschließung im Jahr 2012 einen steuerlichen Verlust von EUR 91.606,66.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen sind unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Die maßgeblichen Bestimmungen der [Liebhabereiverordnung \(LVO\)](#) lauten wie folgt:

„§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und*
- nicht unter Abs. 2 fällt.*

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

[...]

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

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

[...]

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.“

Nach [§ 1 Abs 1 LVO](#) liegen Einkünfte bei einer Tätigkeit vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Diese Absicht muss anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar sein.

Ob die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit – Betrieb eines Solarcenters – durch die Absicht veranlasst war, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist nach den Vorgaben des [§ 1 Abs 1 LVO](#) zu beurteilen.

Anlaufzeitraum

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) iSd [§ 1 Abs 1 LVO](#), längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß [§ 2 Abs 2 LVO](#) jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Der Anlaufzeitraum ist als eine Art „geschützter Betätigungszeitraum“ anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typischer erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist.

Ein Anlaufzeitraum wird in den Fällen des [§ 1 Abs 1 LVO](#) bei Beginn einer Betätigung (dh erstmaliges Tätigwerden) gewährt. Unter Beginn einer Betätigung ist jedenfalls die Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes zu verstehen (vgl *Renner in DKMZ, EStG* ²⁰ [Liebhabereiverordnung](#) Rz 428f).

Für den Beginn des Anlaufzeitraumes ist wiederum maßgeblich, zu welchem Zeitpunkt die ersten Einnahmen zugeflossen sind. Fallen bereits vor Einnahmenezufluss Aufwendungen (Ausgaben) an, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu fünf Jahre. Der Zeitraum beginnt im Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens derartiger Aufwendungen (Ausgaben).

Der Beschwerdeführer hat den Betrieb des Solarcenters im Jahr 2006 eröffnet; aus dem Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass in diesem Jahr sowohl Einnahmen zugeflossen als auch Ausgaben angefallen sind. Der Anlaufzeitraum beginnt im vorliegenden Fall daher mit dem Jahr

2006 (Anfallen von Ausgaben und Zufließen von Einnahmen) und endet nach drei Jahren im Jahr 2008.

Die in den Jahren 2006 bis 2008 angefallenen Verluste aus dem Betrieb des Solarcenters sind infolge der Anlaufzeitregelung ertragsteuerlich jedenfalls anzuerkennen, sind allerdings nicht Gegenstand dieses Erkenntnisses.

Aus dem Betrieb des Solarcenters sind seit Betriebseröffnung im Jahr 2006 ausschließlich Verluste entstanden. Die Verluste haben sich auch nach Ablauf des Anlaufzeitraumes mit Ende 2008 fortgesetzt, weshalb für den Zeitraum ab dem Jahr 2009 eine Prüfung anhand der Kriterien des [§ 2 Abs 1 LVO](#) anzustellen ist.

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nach [§ 1 Abs 1 LVO](#) das Bestehen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht. Gewinnerzielungsabsicht bedeutet, dass nicht nur Verluste ausgeglichen werden, sondern erwirtschaftete Gewinne zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen (vgl *Renner* in *DKMZ*, EStG²⁰ [Liebhabereiverordnung](#) Rz 360). Da das subjektive Streben nach einem Gesamtgewinn einen inneren Vorgang darstellt, bedarf es objektiver, äußerer Umstände, anhand derer eine Absicht iSd [§ 1 Abs 1 LVO](#) festgestellt werden kann (vgl VwGH 14.9.2017, [Ra 2016/15/0069](#)). Die Verordnung verweist diesbezüglich auf die in [§ 2 Abs 1 LVO](#) angeführten Kriterien.

Während des Anlaufzeitraumes sind die Verluste jedenfalls anzuerkennen. Bei Verlusten nach Ablauf dieses Zeitraumes ist bei einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung iSd [§ 1 Abs 1 LVO](#) die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand der Kriterien des [§ 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO](#) zu prüfen.

Dabei kommt dem Kriterium der Art und des Ausmaßes der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen gemäß [§ 2 Abs 1 Z 6 LVO](#) nach der Judikatur des VwGH „im Rahmen der Kriterienprüfung nach [§ 2 Abs 1 LVO](#) große Bedeutung zu“ (vgl VwGH 7.10.2003, [99/15/0209](#)). Unter diese Bemühungen fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (vgl VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#) mwN).

Werden strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, so spricht dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Eine Maßnahme ist dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der sich Betätigende wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände, seien es typische Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten, reagiert.

Es kommt nicht auf den tatsächlichen Erfolg der getroffenen strukturverbessernden Maßnahmen an, sondern auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im [§ 1 Abs 1 LVO](#) beschriebenen Absicht (VwGH 14.09.2017, [Ra 2016/15/0073](#)).

Solange sich die Gewinnerzielungsabsicht iSd stetigen Strebens nach Gewinnen nach außen hin nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Fehlt diese Absicht in

späteren Jahren, so ist die typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht von Beginn an, sondern nur ab jenem Zeitraum als Liebhaberei zu beurteilen, welcher erstmals diese Absicht vermissen lässt.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1)

Seit der Betriebseröffnung im Jahr 2006 wurden durchgehende Verluste erwirtschaftet; Einnahmen wurden jedenfalls in den Jahren 2006 und 2008 bis 2010 erzielt. Für 2007 kann nicht festgestellt werden, ob ein Verlust erwirtschaftet oder Einnahmen erzielt wurden, da für dieses Veranlagungsjahr eine Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) durch das Finanzamt erfolgte.

Die Einnahmen sind, soweit ersichtlich, im Jahresvergleich stabil; die Verluste sind bis zum Jahr 2008 angestiegen und danach wieder gesunken.

Das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren reicht für sich alleine noch nicht aus, das Fehlen eines Gewinnstrebens anzunehmen. Nach der Judikatur ist regelmäßig dann das Fehlen eines Gewinnstrebens anzunehmen, wenn einzelne Kosten höher als die Umsätze sind oder die Ausgaben die Einnahmen jahrelang um ein Vielfaches übersteigen (VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#); UFS 1.2.2008, [RV/0836-G/07](#)).

Im beschwerdegegenständlichen Fall liegt keiner der oa Fälle vor; auch die vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vorgebrachte Relation von einzelnen Ausgabenposten zum Gesamtumsatz (Personalaufwand, Miete) sind nicht geeignet, das Fehlen eines Gewinnstrebens aufzeigen. Da das alleinige Vorliegen von Verlusten nicht ausreicht, um Liebhaberei zu vermuten, spricht dieses Kriterium gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (Z 2)

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurden seit der Betriebseröffnung bis zum Einstellen des Betriebes mit 31.1.2012 durchgehend Verluste erzielt. Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

Ursache der Verluste in der Gegenüberstellung mit vergleichbaren Betätigungen (Z 3)

Der Beschwerdeführer führt hierzu im Wesentlichen aus, dass der „Boom“ iZm dem Betrieb von Solarcentern ab dem Zeitpunkt der Betriebseröffnung ziemlich abgeflaut sei, weshalb er nicht reüssieren habe können. Des Weiteren sei es immer schwieriger geworden Kunden zu finden, da es sich um einen schlechten Standort mit zu viel Konkurrenz in unmittelbarer Umgebung gehandelt habe; der Beginn der Finanzkrise habe dem Beschwerdeführer zusätzlich zugesetzt. Auch sei der Umstand hinzugetreten, dass auf Grund der immer häufiger werdenden Sonnentage, die Lust auf Solarbräune zusätzlich noch gebremst worden sei.

Im Allgemeinen ist es nicht ausgeschlossen, mit einem Solarcenter einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Eine Konkurrenzsituation ist in einer Großstadt wie Wien zwar unbestritten vorhanden; eine erfolgreiche Positionierung am Markt ist objektiv dennoch möglich. Innere Verlustursachen (zB Aufrechterhaltung des Betriebes auf Grund persönlicher Motive), gegen die der Betriebsinhaber gezielt vorgehen hätte können, sind nicht ersichtlich bzw wurden vom Finanzamt auch nicht behauptet.

Nach der herrschenden Meinung führen äußere Umstände alleine (schlechte Infrastruktur, schlechte Lage) noch nicht zur Liebhaberei. Dieses Kriterium spricht daher gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der angebotenen Leistungen (Z 4)

Bei dem Betrieb eines Solarcenters handelt es sich um eine Leistung, die sich an einen großen Kundenkreis richtet. Der Beschwerdeführer bringt hierzu auch vor, dass sein Betrieb für jedes interessierte Publikum offen gestanden sei, jedoch auf Grund eines weniger geeigneten Standortes nicht sehr frequentiert wurde. Insgesamt kann hieraus nicht geschlossen werden, dass kein marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der angebotenen Leistungen vorliegt. Dieses Kriterium spricht gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der Preisgestaltung (Z 5)

Der Beschwerdeführer bringt hierzu vor, dass seine Preisgestaltung branchenüblich gewesen sei und er die Preise ab 2008 als Reaktion auf fehlende Kunden gesenkt habe. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergeben sich keine begründeten Hinweise darauf, dass kein marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der Preisgestaltung vorliegt. Dieses Kriterium spricht gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) (Z 6)

Darunter fallen nach der Judikatur alle Schritte, die dazu führen, dass die Absicht erkennbar wird, die Betätigung längerfristig gewinnbringend anzulegen und die nicht nur kurzfristig gewinnbringend sind (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0124](#)). Die Aktivitäten müssen nicht tatsächlich zum Erfolg führen bzw objektiv geeignet sein, Gewinne abzuwerfen, sondern nur der Art nach dazu bestimmt sein, die Ertragslage zu verbessern (VwGH 12.12.2017, [2006/15/0075](#)).

Nach dem Beschwerdevorbringen hat der Beschwerdeführer umfangreiche Aktivitäten wie Werbemaßnahmen (konkret genannt: „10er Block-Aktion“), Änderungen der Öffnungszeiten sowie Veränderungen in der Geschäftsführung gesetzt. Der Beschwerdeführer hat somit Schritte gesetzt um die Ertragslage seines Betriebes zu verbessern; dass diesen Schritten kein

tatsächlicher Erfolg gegönnt war, räumt der Beschwerdeführer sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag selbst ein. Das Finanzamt tritt diesen Ausführungen des Beschwerdeführers, soweit ersichtlich, nicht entgegen.

Nach der Judikatur des VwGH sind auch erfolglos gebliebene Maßnahmen als strukturverbessernd zu berücksichtigen (vgl VwGH 14.9.2017, [Ra 2016/15/0073](#)). Demnach sind die oa Bemühungen des Beschwerdeführers die Ertragslage des Solarcenters zu verbessern als Maßnahmen iSd [§ 2 Abs 1 Z 6 LVO](#) anzuerkennen. Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Ergebnis:

Der Anlaufzeitraum ist in die Beurteilung miteinzubeziehen, geprüft wird zunächst jedes Kriterium für sich. Entscheidend sind nicht einzelne Kriterien, vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung anzustellen, wobei den strukturverbessernden Maßnahmen nach der Rechtsprechung eine besondere Bedeutung zukommt (vgl VwGH 27.5.1999, [97/15/0113](#)).

Der Betrieb hat seit Betriebseröffnung im Jahr 2006 durchgehend Verluste verzeichnet; festzuhalten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass der Betrieb seit der Eröffnung konstante Einnahmen erzielt hat. Anhand der aktenkundigen Steuererklärungen ist auch ersichtlich, dass der Beschwerdeführer keine überhöhten Aufwendungen in seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ausgewiesen hat. Die höchsten Ausgabenposten in den Veranlagungsjahren 2006 bis 2008 waren – wie vom Finanzamt richtig angeführt – der Personalaufwand und die Miete, welche beide im Jahr 2008 ihren Höchststand erreichten. Aus der Einnahmen-Ausgaben-Struktur ist periodenübergreifend ersichtlich, dass die Einnahmen in etwa gleichgeblieben sind, wogegen die Aufwendungen ab dem Jahr 2008 im Allgemeinen eher zurückgegangen sind.

Das Gericht kommt daher unter Zugrundelegung der Kriterien des [§ 2 Abs 1 LVO](#) in einer Gesamtbetrachtung zu dem Ergebnis, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr mit der Absicht tätig war, mit seinem Betrieb einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist daher auch im Streitjahr als eine Einkunftsquelle anzusehen, es lag keine Liebhaberei vor.

Das Finanzamt hat ausgeführt, dass Liebhaberei vorliege, weil die gewerbliche Tätigkeit vor Erreichen eines Gesamtgewinnes eingestellt worden sei und dem Beschwerdeführer während des gesamten Zeitraumes eine andere Einkunftsquelle zur Verfügung gestanden sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass das Vorliegen anderer Einkunftsquellen als Indiz für eine Liebhabereibeurteilung einer Tätigkeit nur dort taugt, wo eine zu beurteilende Tätigkeit typischerweise mit besonderen, der Lebensführung zuzuordnenden Neigungen des Steuerpflichtigen zusammenhängt, was im Falle von Gewerbebetrieben regelmäßig nicht der

Fall ist (*Renner* in *DKMZ*, EStG²⁰ Rz 363). Im gegenständlichen Fall ist nicht davon auszugehen, dass der Betrieb eines Solarcenters mit einer persönlichen Neigung des Beschwerdeführers zusammenhängt.

Das Finanzamt hat weiters ausgeführt, dass die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit auf Grund eines freiwilligen Entschlusses des Beschwerdeführers vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt worden sei. Der Beschwerdeführer hätte spätestens ab dem Jahr 2009 erkennen müssen, dass die Betätigung in objektiver Betrachtungsweise niemals gewinnbringend sein könne und daher wäre die Tätigkeit aus wirtschaftlichen Gründen einzustellen gewesen.

Dazu ist vorweg zu sagen, dass bei Vorliegen einer Tätigkeit gemäß [§ 1 Abs 1 LVO](#) grundsätzlich eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht vermutet wird und eine Tätigkeit daher nur ausnahmsweise Liebhaberei ist; diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (VwGH 24.9.2008, [2006/15/0187](#)).

Eine vorzeitige Beendigung der Betätigung zieht auch bei bis dahin vorliegenden Verlusten nicht zwingend die Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft nach sich; dies ist nur der Fall, wenn eine Betätigung nach mehrjähriger Verlusterzielung eingestellt wird und objektiv gesehen in diesem Zeitraum die Möglichkeit gefehlt hat einen Gesamtgewinn zu erzielen oder es an der Absicht dazu gemangelt hat.

Im Streitfall handelt es sich um den Betrieb eines Solarcenters, bei welchem es nach allgemeinen Erfahrungssätzen objektiv gesehen möglich ist einen Gesamtgewinn zu erzielen und nach der durchgeführten Kriterienprüfung seitens des Beschwerdeführers auch die Absicht dazu bestanden hat.

Wenn sich bei einer Tätigkeit, bei der keine Unwägbarkeiten vorliegen, objektiv nach mehreren Jahren herausstellt, dass sie niemals erfolgsbringend sein kann, so ist sie bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen und erst für Zeiträume nach diesem Zeitpunkt als Liebhaberei. Davon ist jedenfalls auszugehen, wenn bei Erkennbarkeit der Aussichtslosigkeit des Erfolges die Betätigung nicht eingestellt wird. Die Behörde muss darlegen, warum die Betätigung gerade ab einem bestimmten Jahr als nicht mehr erfolgversprechend anzusehen ist, wenn sie Liebhaberei annimmt (VwGH 16.05.2007, [2002/14/0083](#)).

Das Finanzamt hat es jedoch – bis auf allgemeine Ausführungen zu Personal- bzw Mietkosten – nicht begründet, weshalb gerade ab dem Veranlagungsjahr 2010 Liebhaberei anzunehmen sei und auf Grund welcher objektiven Umstände der Betrieb niemals gewinnbringend hätte geführt werden können. Darüber hinaus ist nach der Aktenlage das Finanzamt lediglich im Veranlagungsjahr 2010 von Liebhaberei ausgegangen und hat diese Beurteilung in den nachfolgenden Veranlagungsjahren nicht aufrechterhalten.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass es sich beim Betrieb des Beschwerdeführers im Jahr 2010 um eine Einkunftsquelle handelte.

Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Rechtsfragen der in der Entscheidung angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. November 2020