

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache der \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 15. Juli 2019 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 12. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin reichte am 4.10.2018 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 elektronisch beim Finanzamt ein und erklärte darin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Verluste aus Gewerbebetrieb aus der Vermietung von Gebrauchsgütern in Höhe von EUR 6.658,76. Das Finanzamt erließ am 8.10.2018 den Einkommensteuerbescheid 2017 unter Übernahme der Erklärungsdaten und setzte die Einkommensteuer mit EUR -2.007,- fest. Mit Bescheid vom 12.7.2019 hob das Finanzamt diesen Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO auf und erließ am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid, in dem es den Verlust aus Gewerbebetrieb nicht anerkannte und die Einkommensteuer in Höhe von EUR 322,- festsetzte. Die Begründung dazu lautet: *„Mit 15.4.2013 begannen Sie mit der Tätigkeit eines "Segwayverleihes". Zu Beginn einer Berufsausübung stehen Ihnen für die ersten drei Jahre grundsätzlich die Verluste zu (Anlaufverluste für die Jahre 2013 - 2015). Da nach 2015 weiterhin ausschließlich Verluste erzielt worden sind und die Tätigkeit mit Ende des Jahres 2018 eingestellt wurde, muss von einer Liebhabereibetätigung ausgegangen werden. Unter Liebhaberei versteht man Betätigungen, die nicht darauf ausgerichtet sind, innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes*

*ein positives Gesamtergebnis zu erbringen. Verluste aus einer derartigen Liebhaberei sind steuerlich unbeachtlich und nicht ausgleichsfähig. Die ab dem Jahr 2016 erwirtschafteten Verluste können daher steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden.“*

In ihrer Beschwerde vom 15.7.2019 wendete die Beschwerdeführerin ein, sie habe nicht die Absicht der Liebhaberei verfolgt, sondern das Unternehmen groß machen und die Tätigkeit hauptberuflich ausüben wollen. Die Anschaffungskosten von EUR 30.000,- seien sehr hoch gewesen. Der Betrieb sei nur ein Sommerunternehmen gewesen, es hätten erste Erfolge erzielt werden können, das Kurzentrum sei ein fixer Anbieter gewesen und es seien viele Veranstaltungen durchgeführt worden. 2015 habe sie alle Akkus für EUR 5.000,- tauschen müssen und den Namen Segway nicht mehr benützen dürfen. Ende 2017 hätten die Geräte zu streiken begonnen, sodass viele Touren abgesagt werden mussten. Bei Unternehmensschließung hätten die Geräte auch nicht verkauft werden können, der Kredit über EUR 4.000,- sei aus eigener Tasche bezahlt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.12.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und begründete dies wie folgt: *„Die Tätigkeit des erklärten Segwayverleihs ist auf Grund ihrer Art im Regelfall typisch erwerbswirtschaftlich. Wird die Tätigkeit in einem so geringen Umfang ausgeübt, daß sie bei abstrakter Betrachtung den Charakter einer Hobbytätigkeit hat, so kann sie im Einzelfall typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Treten bei Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, Verluste auf, so ist Liebhaberei anzunehmen. Die nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit (Segwayverleih) ergibt im Zeitraum 2013-2017 bei einem Gesamtumsatz iHv € 5.190 insgesamt einen Verlust iHv € 33.016. Allein die Anschaffung der Geräte im Jahr 2013 kostete EUR 25.000,-. Im Jahr 2018 wurde der Betrieb eingestellt...“.*

In ihrem Vorlageantrag vom 2.1.2020 brachte die Beschwerdeführerin weiter vor, widrige Umstände wie der Wegfall des Hauptauftraggebers X und die Nichteinhaltung von Zusagen diverser Hotelbetriebe hätten das Erreichen des kalkulierten Umsatzes verhindert. Trotz enormen Einsatzes und diverser Aktionen sei das Geschäft nicht in Gang gekommen.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 23.10.2020 unter anderem dazu auf, die Ausgangsrechnungen vorzulegen bzw. nachzuweisen, wann welche Leistungen an wen erbracht wurden. Weiter wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert die Angebots- und Preisstruktur darzustellen und nachzuweisen, in welcher Form sie ihre Leistungen am Markt angeboten hat. Schließlich wurde um Stellungnahme und Vorlage von Nachweisen ersucht, ob und bejahendenfalls welche Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage des Unternehmens getroffen wurden.

In ihrer per E-Mail übermittelten Stellungnahme vom 19.11.2020 übermittelte die Beschwerdeführerin Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2013 bis 2017 und diverse Rechnungen über den Ankauf der elektrisch betriebenen Fahrzeuge samt Zubehör

sowie über Werbematerial (Flyer, gebrandete Kleidung etc) und Werbeaktivitäten (Internet-Domain). Ausgangsrechnungen wurden nicht vorgelegt.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Beschwerdeführerin betrieb vom 15.4.2013 bis zum 31.12.2018 das freie Gewerbe der Vermietung von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Segways) und der Begleitung während des Mietzeitraumes, dies unter Ausschluss aller den Fremdenführern oder Bergwanderführern vorbehaltenen Tätigkeiten. Dies ergibt sich aus dem seitens des Finanzamtes nicht angezweifelten Vorbringen der Beschwerdeführerin und aus den Daten zur Gewerbeberechtigung der Beschwerdeführerin (vgl. den vorgelegten Auszug aus dem Gewerbeinformationssystem Austria zum Stichtag 1.2.2019).

Laut den eingereichten Einkommensteuererklärungen erwirtschaftete die Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 bis 2018 ausschließlich Verluste aus dieser Betätigung. Die Struktur der Einnahmen und Ausgaben stellt sich wie folgt dar:

|                           | 2013      | 2014      | 2015      | 2016      | 2017      | 2018    |
|---------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|
| Einnahmen                 | 1.047,10  | 1.346,84  | 980,84    | 909,17    | 591,67    | 0,00    |
|                           |           |           |           |           |           |         |
| Ausgaben                  |           |           |           |           |           |         |
| AfA Anlagevermögen        | 5.490,80  | 5.421,18  | 5.421,18  | 5.421,18  | 5.421,18  |         |
| Reise/Fahrtspesen         | 100,00    |           |           |           |           |         |
| Werbe/Repräs.aufwendungen | 717,57    |           |           |           |           |         |
| Zinsen                    | 737,73    | 986,39    | 682,03    | 640,50    | 440,95    | 243,91  |
| Pflichtversicherungen     | 52,31     | 26,27     | 126,23    | 112,69    | 169,64    | 115,20  |
| übrige Aufwendungen       | 1.015,91  | 1.518,35  | 1.199,05  | 973,53    | 1.218,66  | 470,85  |
|                           |           |           |           |           |           |         |
| Verlust                   | -7.067,22 | -6.605,35 | -6.447,65 | -6.238,73 | -6.658,76 | -829,96 |

## 2. Rechtliche Beurteilung

### 2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (BGBl 33/1993 idF BGBl II 358/1997, im folgenden: LVO) lautet:

*„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 Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“*

[§ 2 LVO](#) lautet auszugsweise:

*„(1) Fallen bei Betätigungen im Sinn 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 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. ...“*

Außer Streit steht zwischen den Parteien, dass die von der Beschwerdeführerin betriebene Vermietung von elektrisch betriebenen Fahrzeugen und die Begleitung der Kunden während des Mietzeitraumes eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO ist. Das subjektive Ertragsstreben ist daher durch eine sogenannte Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO zu beurteilen.

Das bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO vorausgesetztes subjektive Element der Gewinnerzielungsabsicht ist angesichts der angefallenen Verluste zunächst nicht unmittelbar erkennbar.

Das Ertragsstreben der Beschwerdeführerin muss darauf gerichtet sein, innerhalb eines absehbaren mehrjährigen Zeitraumes Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur angefallene Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einem Gesamtgewinn führen. Es genügt nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, vielmehr muss sich die Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien nach außen hin manifestieren, um steuerrechtliche Relevanz zu erlangen. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hiebei nicht an (VwGH 27.5.1999, [97/15/0113](#)).

### **Ausmaß und Entwicklung der Verluste**

Die erwirtschafteten Verluste in den Jahren 2013 bis 2017 belaufen sich im Schnitt auf etwa EUR -6.600,- pro Jahr, was gut das Sechsfache der erzielten Erlöse (im Schnitt EUR 975,- pro Jahr) beträgt. Gewinne wurden nicht erzielt.

Die erzielten Erlöse wurden von 2013 bis 2017 – mit Ausnahme des Jahres 2014 – von Jahr zu Jahr geringer. Dem gegenüber zeigen die größeren Ausgabenpositionen keine nennenswerte Schwankungsbreite.

Nach der Judikatur ist unter anderem dann das Fehlen eines Gewinnstrebens anzunehmen, wenn einzelne Kosten höher als die Umsätze sind oder die Ausgaben die Einnahmen jahrelang um eine Vielfaches übersteigen (vgl. VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#)). Die Absetzung für Abnutzung des Anlagevermögens allein beträgt in den Jahren 2013 bis 2017 im Schnitt mehr als das Fünffache der erzielten Erlöse. Auch der nächstgrößere Ausgabenposten, die übrigen Aufwendungen, ist in den Jahren 2013 bis 2017 jeweils höher als die erzielten Erlöse.

### **Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird**

Dazu brachte die Beschwerdeführerin in der Beschwerde vor, dass 2015 alle Akkus getauscht werden mussten und dass Ende 2017 die Geräte „zu streiken begonnen“ hätten. Abnutzung, Defekte und der notwendige Austausch von Verschleißteilen sind Umstände, die bei der

ausgeübten Betätigung erwartbar und üblich sind. Sie sind isoliert betrachtet nicht geeignet, die schlechte Ertragslage zu begründen.

Der behauptete Wegfall des Hauptauftraggebers bzw. das Nichteinhalten von Zusagen durch Hotelbetriebe (Vorbringen im Vorlageantrag) mögen zu einer schlechten Ertragslage beitragen, jedoch konnte das Bundesfinanzgericht mangels Vorlage der Ausgangsrechnungen und mangels Nachweises, wann welche Leistungen an wen erbracht wurden, das Gewicht dieses Vorbringens in Hinblick auf die konkrete Ertragslage der Beschwerdeführerin nicht beurteilen.

### **Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und auf die Preisgestaltung**

Die Beschwerdeführerin hat weder die Angebots- und Preisstruktur für ihre Leistungen dargestellt noch konnte diese anhand der vorgelegten Unterlagen (bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindliche Screenshots der von der Beschwerdeführerin betriebenen Homepage [www.yyy.zzz](http://www.yyy.zzz); per E-Mail übermittelter Werbeflyer) ermittelt werden. Im Werbeflyer sind drei Touren angeführt („Tour\_1“: 1,5 h Dauer, Preis pro Person EUR 45,-; „Tour\_2“: 3,5-4 h Dauer, Preis pro Person EUR 79,-; „Tour\_3“: 2,5-3 h; Preis pro Person EUR 69,-). In der vorgelegten Auflistung der Einnahmen für die Jahre 2014 bis 2017 finden sich nur wenige Positionen, an denen die Verbuchung von Zahlungen für eine dieser Touren anhand der Zahlen vermutet werden kann. Die überwiegende Anzahl der verbuchten Einnahmen weist Beträge auf, die sich nicht mit dem Angebot laut Flyer in Verbindung bringen lassen.

### **Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)**

Den Bemühungen eines Abgabepflichtigen zur Verbesserung der Ertragslage kommt im Rahmen der Kriterienprüfung wesentliche Bedeutung zu (VwGH 21.4.2016, [2013/15/0097](#) mwN). Die Beschwerdeführerin gab dazu an, dass sie jährliche Werbefahrten mit den Geräten durch Wörgl und Kufstein sowie zu den Hotels und Firmen in der Gegend unternommen und Werbematerial (Flyer) verteilt habe; dass sie beim Tourismusverband A gelistet gewesen sei und dass sie kostenlos beim Weltspartag in Kirchbichl und bei diversen Tombolas auf Bällen teilgenommen habe. Auch seien eine Homepage mit Gutscheinbestellmöglichkeit und eine Facebookseite betrieben worden. All diese Maßnahmen stellen Werbemaßnahmen dar, die durchaus eine Verbesserung der Ertragslage auf der Einnahmenseite herbeizuführen geeignet sind. Dem steht jedoch gegenüber, dass sich die schlechte Ertragslage während des gesamten Zeitraumes der Betätigung durch das Überwiegen der Aufwendungen und Kosten gegenüber den Einnahmen um ein Vielfaches ergibt. Die Beschwerdeführerin hat nicht einmal behauptet, dass sie Anstrengungen unternommen hätte, die Ertragslage auf der Ausgabenseite zu verbessern.

Insgesamt ergibt sich nach Abwägen der nach § 2 Abs. 1 LVO maßgeblichen Kriterien, dass die von der Beschwerdeführerin ausgeübte Betätigung nicht von einer – objektiv feststellbaren – Absicht getragen war, einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erwirtschaften.

## **2.2. 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. Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei der Lösung der Frage, ob die Betätigung der Beschwerdeführerin von einer Gewinnerzielungsabsicht im Sinn der LVO getragen war, an der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientieren. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde darüber hinaus nicht aufgeworfen.

Innsbruck, am 2. Dezember 2020