

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Juni 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 31. Mai 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO abgeändert. **Das Einkommen beträgt 28.223,64 Euro. Die Einkommensteuer beträgt** nach Anrechnung von Lohnsteuer lt. angefochtenem Bescheid und Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG **-4.813 Euro.**
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer Außenprüfung über die Jahre 2009-2014 sind zwei Punkte strittig, nämlich ob die Tätigkeit als selbständiger Buchhalter im Jahr 2014 noch Liebhaberei darstellt und ob Sanierungskosten eines in Bau befindlichen Einfamilienhauses eine außergewöhnliche Belastung (konkret einen Katastrophenschaden) darstellen.

Zur Buchhaltertätigkeit führt die belangte Behörde aus, selbst nach Korrekturen bliebe ein jährlicher Verlust, und es seien keinerlei Bestrebungen erkennbar, die Ertragslage zu verbessern oder kostenseitig zu sparen oder den Marktauftritt zu verändern.

Der Bf entgegnet, er halte die Tätigkeit als selbständiger Buchhalter aufrecht, weil diese ihm zum einen dazu diene, Firmen anzusprechen, die ihn sodann anstellten. Zum anderen sei es erforderlich, den Betrieb weiter bestehen zu lassen, um einen Kundenstock für die Zeit nach seinen befristeten Anstellungsverhältnissen zu erhalten. Daher gebe es eine Verknüpfung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit, die iSd § 1 Abs 3 Liebhabereiverordnung (LVO) zu Erwerbseinkünften führe.

Die geringe Ertragslage im Prüfungszeitraum rühre auch daher, dass in den Jahren 2010-2014 viel Zeit für den privaten Hausbau benötigt worden sei, der durch Einsturz der Baugrube 2010 und diverse Baumängel und Versagen von Baufirmen eine große Belastung gewesen sei. Außerdem sei seine Frau im Jahr 2014 schwer erkrankt, weshalb er sich im zweiten Halbjahr 2014 um sie und den Haushalt kümmern habe müssen und nicht im geplanten Ausmaß den Wiederaufbau der selbständigen Buchhaltertätigkeit vorantreiben habe können. An Maßnahmen zur Ergebnisverbesserung habe er Mitte 2015 Geschäfts- und Lagerräumlichkeiten an einen deutlich kostengünstigeren Standort verlegt und Ende 2015 seinen Substitut gekündigt. Auch habe er Maßnahmen zur Kundengewinnung gesetzt und diese im Zuge der Prüfung dargestellt (neue Webpage, Aktivitäten in der WKÖ Wien, etc).

Zur außergewöhnlichen Belastung stellt die belangte Behörde fest, die als Katastrophenschaden geltend gemachten 24.695,34 Euro seien die Hälfte des Schadens durch den Teileinsturz des Tragwerkes beim Ausschalen der Balkonkonstruktion des Einfamilienhauses des Bf; die andere Hälfte habe seine Frau geltend gemacht. Ein Katastrophenschaden liege nicht vor, und auch eine sonstige außergewöhnliche Belastung sei nicht gegeben, weil das zugrundeliegende Ereignis die freiwillig in Auftrag gegebene Sanierung war und die Zwangsläufigkeit fehle. Im Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses haben auch realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte (Statikunternehmen, Baucontrolling) bestanden, eine Klage sei vorbereitet worden.

Dagegen bringt der Bf vor, auch wenn die Errichtung eines Wohnhauses freiwillig sei, sei die Behebung eines Baustellengroßschadens von dem eine massive Gefährdung Dritter ausgehe, keineswegs freiwillig sondern gesetzlich festgeschrieben. Es handle sich schließlich nicht um Baukosten sondern um Schadensbehebungskosten. Aufgrund mangelhafter statischer Berechnung und Bewehrung drohte das Gebäude einzustürzen. Aufgrund des „insbesondere“ in § 34 Abs 6 EStG sei der Bauschaden nicht von den Katastrophenschäden ausgeschlossen. Die Argumentation, freiwillig durch die Hauserrichtung eingegangene Risiken schlossen eine außergewöhnliche Belastung aus, sei „ridikül“, denn mit dieser Interpretation wäre auch bei einer Überschwemmung das freiwillig errichtete Wohnhaus nicht als Katastrophenschaden erfassbar. Dass es sich aufgrund der Schadenshöhe um eine Katastrophe handle, sei nicht in Zweifel gestellt worden.

Auf einen Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, der Bf möge die in den Jahren 2012-2014 gesetzten Werbemaßnahmen (Ausgaben ca 1.500-3.600 €), die Vorbereitungshandlungen des Jahres 2014 für die ab 2015 ausgeweitete Buchhaltertätigkeit, die Entwicklung ab 2015 und die Veränderungen gegenüber 2013 näher beschreiben sowie nähere Angaben zur Aufteilung der Kfz-Nutzung 2014 machen, gibt dieser an:

Bei der Werbung handle es sich zumeist um Kundengesprächstermine, in denen Beratungen und weitere Nutzung von Dienstleistungen umworben worden seien. Es handle sich zu einem Gutteil um Bewirtungsspesen. Wichtigste Maßnahme für seine selbständige Tätigkeit sei die

Kündigung seiner nichtselbständigen Tätigkeit gewesen, weiters eine freiwillige Tätigkeit in der Fachgruppe der SBH bei der WKO und die Verlegung der Tätigkeit nach Wien zwecks Kundennähe und besserem Kundenstock. Die wesentlichste Ausgabenerhöhung 2014 sei „das Relaunch Event“ gewesen. Der geplante Neustart sei durch den unerwarteten Schicksalsschlag der Erkrankung seiner Gattin nicht gelungen. Ab 2015 seien die Kosten drastisch gesenkt worden, doch blieben die Erlöse hinter den Erwartungen zurück. Ab 2018 habe er sein Gewerbe als SBH zu 50% einem Startup zur Verfügung gestellt, was sich aber nicht in seinen selbständigen sondern in seinen nichtselbständigen Einkünften niederschläge.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war bis Mitte 2014 hauptberuflich bei einer AG als Leiter des Finanz- und Rechnungswesens angestellt und erzielte daraus in den Vorjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Ausmaß von rund 60.000-85.000 Euro, im Jahr 2014 noch 37.743,08 Euro. Daneben ist er als Hausverwalter, Sachverständiger (Gutachten zu Bewertungsfragen bei Betrieben und zu EDV-Fragen) und selbständiger Buchhalter tätig und erzielt mit der Bewirtschaftung eigener Immobilien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei seitens der Abgabenbehörde – einer Berechnung des Bf folgend – die bei der selbständigen Buchhaltung geltend gemachten Personalausgaben zu 90 %, die AfA zu 50 % und übrige Ausgaben zu 65 % auf die anderen unternehmerischen Tätigkeiten umgeschichtet wurden. Dennoch erzielte der Bf mit der selbständigen Buchhalterstätigkeit jährlich Verluste.

Jahr	Erlöse	Verlust
2009	9.170,17	-4.627,82
2010	10.045,65	-11.809,93
2011	3.667,33	-11.050,49
2012	2.888,33	-6.696,22
2013	6.612,51	-3.570,78
2014	2.710,00	-15.514,33

Die Erlöse des Jahres 2014 stammen aus dem Verfassen von acht Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen. Auch in den Vorjahren gab es keine wesentlichen Schwankungen bei der Anzahl der Kunden. Nachvollziehbare Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage oder Gewinnung von Neukunden sind nicht aktenkundig, jedoch in den Jahren 2012-2014 Beträge in Höhe von rund 50 % der Erlöse als Ausgaben für Werbung ausgewiesen. Diese

Werbung betrifft hauptsächlich Repräsentationsausgaben, wobei die Art der vom Bf durchgeführten Werbemaßnahmen nicht näher erläutert wurde. Aus den für das Jahr 2014 ursprünglich festgestellten Verlusten im Ausmaß von -15.514,33 Euro werden 5.245,25 Euro auf die einkünftebeachtliche Sphäre (konkret zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) umgeschichtet. Es betrifft dies den Großteil der Kfz-Kosten, die nicht für die Buchhaltertätigkeit erwachsen sind und daher anders aufgeteilt gehörten.

Weiters ist dem Beschwerdeführer aus Baumängeln bei der Errichtung eines Balkones an seinem Privathaus ein Schaden von rund 50.000 Euro entstanden, den er und seine Frau jeweils zur Hälfte als außergewöhnliche Belastung (Katastrophenschaden) geltend machen, weil ein Regress an der Baufirma durch deren Konkurs nicht möglich war.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt, insbesondere aus den Berechnungsblättern zur Umschichtung von Ausgaben (Seiten 22 und 23 der OZ 12) und der Niederschrift über die Schlussbesprechung (OZ 4). Die Feststellungen der belangten Behörde betreffend den Umfang der Tätigkeit (Steuererklärungen für acht Kunden) blieben unwidersprochen. Die Aufteilung der Kfz-Kosten ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung des Bf, die Neuberechnung erscheint der belangten Behörde ebenso wie dem Gericht plausibel (vgl. Mailverkehr vom 7./8. April 2021).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1. Zur Liebhaberei

Gemäß § 1 Abs 3 LVO liegt keine Liebhaberei vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

Es ist nicht ersichtlich, welchen Zusammenhang es geben soll zwischen einer Tätigkeit als Leiter des Finanz- und Rechnungswesens einerseits und dem Erstellen von Steuererklärungen andererseits. Die diesbezüglichen Ausführungen des Bf sind nicht nachvollziehbar und werden daher verworfen.

Untersuchungsgegenstand für die Liebhabereiprüfung ist die einzelne Einkunftsquelle (jedes selbständige Leistungspotential nach § 2). Diese wird nach der Verkehrsauffassung abgegrenzt (VwGH 25.2.04, 2000/13/0092). Auch innerhalb derselben Einkunftsart ist jede Einkunftsquelle getrennt zu prüfen (VwGH 29.7.97, 96/14/0065); eine „gesamtwirtschaftliche

Betrachtungsweise“ bezogen auf die gesamte Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist nicht anzustellen (VwGH 22.4.98, 95/13/0129). § 1 Abs 1 und 2 LVO sprechen von einer organisatorisch in sich geschlossenen und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit. Werden wirtschaftlich nicht zusammengehörende Einheiten zusammengefasst oder deren Betriebsergebnis einheitlich ermittelt, stellen sie dennoch keine Beurteilungseinheit iSd LVO dar (VwGH 27.5.99, 97/15/0113; vgl auch Jakom/Laudacher, EStG, 2020, § 2 Tz 229).

Der Bf vertritt in seinen Vorbringen genau diese von der Rechtsprechung nicht anerkannte gesamtwirtschaftliche Betrachtungsweise. Die Tätigkeiten als selbständiger Buchhalter, Sachverständiger und Hausverwalter und erst recht als nichtselbständiger Leiter eines Rechnungswesens stellen jedoch jeweils selbständige Leistungspotentiale dar, die jedes für sich auf seine Ertragsfähigkeit und sein Gewinnstreben hin zu prüfen sind. Daher stellt die selbständige Buchhaltertätigkeit eine organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit (§ 1 Abs 1 LVO) dar und hat die Beurteilung losgelöst von den anderen Betätigungen zu erfolgen. Die gemeinsame Nutzung einer Infrastruktur für mehrere unterschiedliche Geschäftsbereiche kann nicht dazu führen, dass für die Liebhaberei-Betrachtung ein einheitlicher Betrieb vorliegt.

Da es sich bei der Betätigung als selbständiger Buchhalter nicht um Interessen der privaten Lebensführung (§ 1 Abs 2 LVO) handelt, liegen Einkünfte vor, wenn die Tätigkeit durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen (§ 1 Abs 1 LVO), was anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 LVO) nachvollziehbar sein muss. Dafür sind insbesondere maßgeblich:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste: Sie bewegen sich in einer Bandbreite von 3.570 bis 15.500 Euro.
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen: Es gibt keine Gewinne.
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird: Hohe Fixkosten ohne besonderes Engagement, bestehende Leistungen auszubauen – der Bf bringt selbst vor, im gesamten Prüfungszeitraum wenig Zeit für die Tätigkeit gehabt zu haben – oder Einsparungspotentiale zu nutzen.
4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen: Nebenberuflichkeit der Betätigung verbunden mit Zeitknappheit und längerfristig ausbleibenden Aufträgen indizieren Liebhaberei (VwGH 22.1.2004, 98/14/0003).
5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung: ist gegeben, denn die Honorare und Leistungen scheinen im Einklang zu stehen (rund 340 € pro Klient).
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen): Im gesamten Beurteilungszeitraum (2009-2014) wurde die Tätigkeit in unverändertem Ausmaß und ohne Einsparungsbemühungen verrichtet. Die Aufgabe einer anderen Tätigkeit kann schwerlich als strukturverbessernde Maßnahme für die strittige Tätigkeit gewertet

werden, zumal auch in der Folge Erlössteigerungen ausgeblieben sind.

Einsparungsmaßnahmen sind vom Bf erst ab 2015 behauptet worden, ohne dass damit eine Änderung der Ertragslage oder der Bewirtschaftungsart erkennbar geworden wäre.

Damit liegt aber im gesamten Zeitraum nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine Gewinnerzielungsabsicht vor.

Wie der Bf selbst angibt, sind erst im Jahr 2015 Rationalisierungsmaßnahmen gesetzt worden durch Umsiedeln und Kündigung des Mitarbeiters. Handlungen, die zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart führen könnten, sind also erst im Jahr 2015 gesetzt worden. Änderungen der Bewirtschaftung, die anhand eines von vornherein erstellten Planes erfolgen, können strukturverbessernde Maßnahmen sein, die gegen das Vorliegen von Liebhaberei sprechen, oder es liegt eine neue Betätigung vor (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2020, § 2 Tz 244 mwN). Besteht der Plan darin, die Buchhaltertätigkeit während des Bestehens einer Anstellung auf derart niedriger Flamme zu halten, dass eine Gewinnerzielung nicht möglich ist, und erst nach Beendigung der nichtselbständigen Tätigkeit zu einem Gewinnbetrieb umzubauen, so ist die Bewirtschaftung der Einkunftsquelle derart unterschiedlich, dass ab dem allfälligen „Vollausbau“ (bzw. einschließlich vorangehender Vorbereitungshandlungen) eine neue Tätigkeit vorliegt.

Die vom Bf behaupteten Vorbereitungshandlungen für die neuerliche intensivere Betriebsaufnahme könnten somit nur der neuen Betätigung zugerechnet werden, doch solche sind im Jahr 2014 nicht ersichtlich; abgesehen von hohen Kfz-Kosten – die zudem nunmehr korrigiert werden – ist die Kostenstruktur gegenüber den Vorjahren nämlich ziemlich homogen. Das einzige vom Bf angeführte „Indiz“ für Ausgaben, die erst in Folgejahren zu Einnahmen geführt hätten, betrifft die Immobilienverwaltung, nicht die Buchhaltung (siehe „Stellungnahme zu Gewinnerwartungssituation und den Verlusten in der Vergangenheit“, OZ 12 Seite 13).

Der Bf verweist mehrfach auf seine schwierige private Situation (Hausbau und Erkrankung der Gattin) und darauf, dass die nichtselbständige Tätigkeit auf einen kürzeren Zeitraum angelegt gewesen sei. Es ist jedoch unbeachtlich, aus welchem Grund ein Steuerpflichtiger kein gesteigertes Engagement in eine Betätigung legt. Wesentlich ist, dass die Art der Bewirtschaftung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Gewinnerzielungsabsicht nicht erkennen lässt. Solange aber dieses Gesamtbild sich nicht ändert – und in den Jahren bis 2014 bestehen dafür eben kein Anhaltspunkte – ändert sich auch die steuerliche Einstufung nicht.

In diesem Zusammenhang kann auch nicht von Unwägbarkeiten gesprochen werden, denn deren Eintritt verhindert, dass einer grundsätzlich gewinnfähigen Tätigkeit dieser Charakter unvorhergesehen entzogen wird. Wird aber eine Voluptartätigkeit betrieben, und stehen

Unwägbarkeiten der Aufnahme einer nachgelagerten Gewinn Tätigkeit entgegen, so verschiebt sich lediglich die Aufnahme dieser Gewinn Tätigkeit.

2. Zu den außergewöhnlichen Belastungen

Zunächst ist festzuhalten, dass ohne Selbstbehalt nach § 34 Abs 6 TS 1 EStG nur Katastrophenschäden geltend gemacht werden können. Eine Katastrophe ist ein Bedrohungs- oder Schadensereignis, das sich nach Art und Umfang auf einen größeren Personenkreis oder ein größeres Gebiet erstreckt. Daher kann der punktuelle Baumangel an einem Haus, wovon nur das konkrete Objekt und dessen Eigentümer betroffen sind, schon nach dem Wortlaut keine Katastrophe darstellen.

Es bleibt aber zu prüfen, ob eine außergewöhnliche Belastung nach allgemeinen Maßstäben vorliegt, wofür sie insbesondere außergewöhnlich und zwangsläufig sein muss.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erwachsen Aufwendungen nur dann zwangsläufig, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten ist (vgl. VwGH 05.06.2003, 99/15/0111 ; VwGH 12.09.1989, 88/14/0164). Nur die Reparatur, Sanierung und Wiederbeschaffung von (existenz-) notwendigen Wirtschaftsgütern stellt somit eine außergewöhnliche Belastung dar (BFG vom 19.12.2014, RV/7101722/2013).

Nicht der Schaden als solcher führt dabei zu einer außergewöhnlichen Belastung, sondern erst die Kosten seiner Beseitigung (VwGH 22.3.10, 2010/15/0005; LStR 838). Als Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden sind die Kosten der Aufräumarbeiten, die Kosten von Reparatur- und Sanierungsmaßnahmen und die Wiederbeschaffungskosten der zerstörten Vermögensgegenstände in dem Umfang, in dem sie für die „übliche Lebensführung“ benötigt werden, absetzbar (BFG vom 22.07.2015, RV/7100635/2014).

Die Errichtung eines Balkones kann schwerlich als existenznotwendig oder zumindest für die übliche Lebensführung erforderlich angesehen werden. Daher kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Frage.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass der Einsturz auf eine unsachgemäße Ausführung zurückzuführen ist und die Kosten beim Beschwerdeführer nur deshalb erwachsen sind, weil der ersatzpflichtige Schädiger konkursbedingt nicht in Anspruch genommen werden konnte. Sowohl der Baumangel als auch der Konkurs sind typische Bauherrenrisiken eines Bauvorhabens. Ihr Eintritt ist also kein zwangsläufiges Ereignis, sondern Folge der freien Willensentscheidung, ein Gebäude errichten zu lassen und durch sorgfältige Auswahl der ausführenden Unternehmen hinsichtlich Liquidität und fachlicher Sorgfalt sowie durch Ausüben einer hinreichenden Bauaufsicht vermeidbar.

3. Berechnung der Einkommensteuer

Das Einkommen laut angefochtenem Bescheid (33.468,89 Euro) wird im Ausmaß der Verschiebung der Kfz-Kosten von der Voluptartätigkeit zu den Einkünften (-5.245,25 Euro) auf 28.223,64 Euro vermindert. Nach Aufstellung des Bf ändern sich damit die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 970,29 auf -4.274,96 Euro.

Im Rahmen der Berechnung der Einkommensteuer erweist sich nach § 3 Abs 2 EStG die Jahresumrechnung mit Progressionsvorbehalt als günstigere Variante.

Gesamtbetrag der Einkünfte	28.953,64
Werbungskostenpauschale	132
nicht umzurechnende Einkünfte (VuV)	-4.274,96
Umrechnungsbasis	24.810,68
Umrechnungszuschlag	25.221,91
Bemessungsgrundlage Durchschnittsteuersatz	53.445,55
Steuer für Durchschnittsteuersatz	16.957,77
Duchrschnittsteuersatz	31,72 %
Angewendet auf das Einkommen Auf Einkom	8.955,10

Unter Berücksichtigung der Steuer für die sonstigen Bezüge (670,21) und anrechenbare Lohnsteuer (14.438,77) sowie Rundung (0,46) ergibt sich eine festzusetzende Einkommensteuer in Höhe von -4.813 Euro (Gutschrift).

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.

Das Erkenntnis bewegt sich im Rahmen der vorhandenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Wien, am 21. April 2021