

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Februar 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer 2019, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe werden in Höhe der Beschwerdevorentscheidung vom 17. Juni 2021 ermittelt.

II. 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 (im Folgenden mit Bf. bezeichnet), Jahrgang 1946, erzielt als seit 2011 im Ruhestand befindlicher Jurist nebst seinen Pensionseinkünften aus der gesetzlichen Alterspension Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wie auch aus unselbständiger Tätigkeit aus der Tätigkeit von Rechtsberatung.

Darüber hinaus nahm der Bf. mit seinem Pensionsantritt per 1.12.2011 eine kunstgewerbliche Tätigkeit betreffend die Herstellung von Firmenwerbe- oder Weihnachtsgeschenken auf, hinsichtlich derer der Bf. bei Einreichung der Jahreserklärungen in den Jahren 2011 bis 2018 einen Verlust im Gesamtbetrag von -EUR 10.305,73 erklärte. Das Erwirtschaften eines Verlustes im

Gesamtbetrag von –EUR 10.305,73 in den Jahren 2011 bis 2018 wird im Wesentlichen damit gerechtfertigt, der Bf. habe seine kunstgewerbliche Tätigkeit ab 2011 „nur auf Sparflamme“ betrieben und nicht voraussehen können, dass er sofort per 1.12.2011 eine Anstellung als Rechtsanwaltskonzipient erhalten und auch in seiner Pension (weiterhin) juristisch tätig sein würde. Seit 2014 sei der Bf. durchgehend bei einem Rechtsanwalt tätig und diese Tätigkeit dauere nach wie vor an.

Die Herstellung kunstgewerblicher Gegenstände als Gewerbe mit Gewinn habe der Bf. in den 1980er-Jahren betrieben und später jahrelang habe ruhen lassen, da die Kundenwerbung mit seiner Stellung als Hofrat in der Finanzprokuratur nicht vereinbar erschienen sei.

1. abweichende Veranlagung:

Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2019 erklärte der Bf. einen Verlust aus dieser (kunst)gewerblichen Tätigkeit iHv -EUR 911,00, der u.a. im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2019 vorerst nicht berücksichtigt wurde. Die Nichtberücksichtigung des für 2019 erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb iHv -EUR 911,00 hat das Finanzamt vorerst nicht begründet.

2. Beschwerde vom 15. Februar 2021:

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2021 erhob der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 15. Jänner 2021 das Rechtsmittel der Beschwerde und machte geltend, dass aus irgendeinem Grund die in Einkommensteuererklärung 2019 gemachten Angaben zum Gewerbebetrieb iHv –EUR 911,00 nicht verwertet worden sein dürften. Der Bf. sei überzeugt, dass er diese Angaben gemacht habe, diese aber nicht übernommen worden seien.

Insbesondere habe sich beim abermaligen Neuausfüllen des Formulars gezeigt, dass schon nach Eingabe der ersten Ziffer der betreffenden Einnahmen oder Aufwandsposition der gesamte Betrag richtig vorgeschlagen worden sei. Dieser müsse also von ihm schon einmal eingegeben worden sein.

Völlig unverständlich sei dem Bf. ferner, warum ursprünglich eine Abgabennachforderung von EUR 372,00 resultierte, nunmehr aber eine Reduzierung auf nur EUR 202,00 erfolgt sei, obwohl im neuen Berechnungsblatt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb richtig mit –EUR 911,00 aufscheinen. Das beruhe offenbar darauf, dass im Bescheid vom 15.01.2021 ursprünglich sein Einkommen mit EUR 76.460,67 angegeben gewesen sei, im neuen Berechnungsblatt jedoch mit EUR 76.106,63. Die Differenz betrage also nur EUR 354,04 statt – wie er laienhaft – seine EUR 911,00 betragen sollten, sodass bei seinem Spitzensteuersatz von 48% eine Reduzierung seiner Steuerlast um EUR 437,28 zu erwarten wäre.

Unverständlich sei dem Bf. auch, wieso im Bescheid vom 15.01.2021 Gewerkschaftsbeiträge lt. Lohnzettel EUR 129,00 aufscheinen, diese Position aber im Berechnungsblatt gar nicht mehr aufscheine. Laienhaft meine der Bf., dass Gewerkschaftsbeiträge als Negativbetrag aufscheinen sollten.

Es werde daher eine Bescheidabänderung in der Weise beantragt, dass auch der Verlust aus Gewerbebetrieb iHv –EUR 911,00 berücksichtigt werde.

3. Vorhalt vom 25. Februar 2021:

Mit Vorhalt vom 25. Februar 2021 wurde dem Bf. vorgehalten, dass seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb seit Beginn einen Verlust aufweisen, weswegen die Abgabenbehörde zu dem Schluss komme, dass es sich hierbei um eine Tätigkeit handle, die nicht dazu geeignet sei, innerhalb eines angemessenen Zeitraumes einen Gesamtüberschuss abzuwerfen. Die Tätigkeit des Bf. sei daher als Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs. 1 L-VO einzustufen. Der Bf. habe jedoch die Möglichkeit, anhand objektiver Umstände nachzuweisen, dass die Absicht bestehe, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften im Hinblick auf

- marktgerechtes Verhalten in Bezug auf die angebotene Leistung
- marktgerechtes Verhalten in Bezug auf die Preisgestaltung
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage

4. Eingabe vom 17. Juni 2021:

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 17. Juni 2021 verweist der Bf. auf den Umstand, dass er bereits in den 1980er-Jahren die Herstellung kunstgewerblicher Gegenstände als Gewerbe mit Gewinn betrieben und später jahrelang habe ruhen lassen, da die Kundenwerbung mit seiner Stellung als Hofrat in der Finanzprokuratur nicht vereinbar erschienen sei, insbesondere von Geschäft zu Geschäft gehen, um Kunden zu akquirieren.

Mit Hinblick auf die bevorstehende Ruhestandsversetzung habe der Bf. diese Tätigkeit dann 2011 (Ruhestandsversetzung 1.12.2011) wieder aktiviert, aus Freude an der Tätigkeit und um im Ruhestand ein weiteres Standbein zu haben. Überraschenderweise sei es ihm jedoch gelungen, unmittelbar nach seiner Ruhestandsversetzung eine Tätigkeit als Rechtsanwaltsanwärter zu finden, was mit sich brachte, dass er seine Gewerbetätigkeit „nur auf Sparflamme“ habe betreiben können. Dies, um einerseits, um seine Angestelltentätigkeit nicht zu vernachlässigen, daneben auch Rechtsberatung auszuüben, welche pro Zeiteinheit mehr abwerfe als eine gewerbliche Tätigkeit und auch noch Freizeit zu haben. Seine erste Angestelltentätigkeit bei ***1*** habe der Bf. Zerwürfnis halber nach 3 Monaten beenden müssen.

Überraschenderweise habe ihm ein anderer Anwalt die Möglichkeit geboten, bei ihm als Rechtsanwaltsanwärter zu arbeiten und das sei 2 Jahre gut gegangen. Sicherheitshalber habe

der Bf. aber sein Gewerbe weiter betrieben, wenn auch aus zeitlichen Gründen auf Sparflamme.

2014 sei es dem Bf. überraschenderweise gelungen, der Bf. sei bereits im 68. Lebensjahr gewesen, wieder einen Job bei einem Anwalt zu bekommen und diese Tätigkeit dauere nach wie vor an, allerdings müsse er jederzeit damit rechnen, dass sie unfreiwillig endet. Für diesen Fall könne der Bf. dann sein Gewerbe weiter ausbauen. Der Bf. sei jedenfalls überrascht, dass er es angesichts seines Alters (im 75. Lebensjahr) noch schaffe, rechtsanwaltlich tätig zu sein.

In seinem Fall würde der Bf. die Verluste aus Gewerbebetrieb als *Anlaufverluste* bezeichnen, die lediglich deshalb so lange andauern, weil er nach wie vor eine unselbständige und eine andere selbständige Tätigkeit ausübe, welche die überwiegende Zeit in Anspruch nehme, welche er für seine Arbeit aufwenden möchte.

Der Bf. habe die Wahl, entweder mehr Arbeitsaufwand für seinen Gewerbebetrieb einzusetzen, um dort wieder Gewinne zu erzielen. Dies würde allerdings zu Lasten seiner Einsatzfähigkeit für seine unselbständige Tätigkeit als Rechtsanwaltsanwärter gehen und womöglich dessen Ende bedeuten.

Andererseits könne der Bf. nicht seine gewerbliche Tätigkeit beenden, das Mietverhältnis kündigen, Rohstoffe und Waren zwischenzeitig einlagern, Kunden verlieren etc..

Der Bf. sei jedenfalls der Auffassung, dass es in seinem Fall entscheidend sei, dass die *Summe der Steueraufkommen* aus Angestelltentätigkeit, selbständiger Tätigkeit Rechtsberatung und Gewerbebetrieb positiv sei, wie es in den vergangenen Jahren stets der Fall gewesen sei. Dass es infolge Spendentätigkeit zu Rückzahlungen gekommen sei, stehe auf einem anderen Blatt.

Die Frage nach einer gewinnbringenden Tätigkeit bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb lasse sich dahingehend beantworten, dass Gewinne aus Gewerbebetrieb (erst) dann wieder erwirtschaftet werden (können), wenn der Bf. seine juristische Tätigkeit wieder einstellen werde (müssen). Parallel dazu werden seine Einkünfte aus seinen beiden anderen Erwerbsquellen allerdings versiegen.

5. Beschwerdeentscheidung vom 17. Juni 2021:

Mit Beschwerdeentscheidung vom 17. Juni 2021 wurde der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 insoweit Folge gegeben, als die in Abzug gebrachten Gewerkschaftsbeiträge nunmehr mit EUR 189,00 (anstatt: EUR 60,00) berücksichtigt wurden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit EUR 77.672,67 ermittelt und in weiterer Folge die Einkommenssteuer iHv EUR 310,00 festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die beantragten Gewerkschaftsbeiträge wie beantragt nunmehr in Abzug gebracht worden seien.

Betreffend der Einkünfte aus Gewerbebetrieb liege im gegenständlichen Fall, auch aufgrund der Vorhaltsbeantwortung, eindeutig Liebhaberei vor:

Der Bf. habe selbst bekannt, dass die Tätigkeit aufgrund anderer Verpflichtungen eigentlich nicht ausgeübt werden könne, sodass von einem marktgerechten Verhalten bzw. von Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage und somit innerhalb eines angemessenen Zeitraumes nicht ausgegangen werden könne. Das insgesamt Steueraufkommen sei für die Betrachtung in Bezug auf Liebhaberei nicht von Bedeutung.

6. Vorlageantrag vom 9. Juli 2021:

Mit Eingabe vom 9. Juli 2021 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wurde ausgeführt, der Bf. könne nur nochmals betonen, dass es sich um *Anlaufverluste* handle, die dadurch entstanden seien, dass er noch immer eine Beschäftigung als Jurist gefunden habe, sodass sich ganz einfach die Anlaufzeit stark verlängert habe. Es sollen aber die Einnahmen für die Zeit danach gesichert werden.

7. Vorhalt vom 4. August 2021 samt Eingabe vom 8. September 2021:

Mit Vorhalt vom 4. August 2021 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Vorlage der Nachweise (Unterlagen, Einkommensteuerbescheide), aus denen die Gewinne aus der (kunst)gewerblichen Tätigkeit in den 1980er-Jahren – wie behauptet – hervorgehen.

Darüber hinaus wurde der Bf. um Vorlage einer begründeten Prognoserechnung ersucht und hinterfragt, wie ein zweites Standbein geschaffen werden solle, wenn die Einnahmen/Jahr unter EUR 2.000,00 liegen.

Darüber hinaus würde das Finanzamt aus den im Akt vorliegenden Unterlagen zum Schluss kommen, dass die Herstellung kunstgewerblicher Gegenstände, hinsichtlich der der Bf. sehr wenig Zeit erübrige und seit 2011 laufend Verluste erzielt habe, unter § 1 Abs. 2 Liebhaberei-VO zu subsumieren sei. Dies insbesondere, als diese Tätigkeit auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 8. September 2021 verweist der Bf. auf den Umstand, dass er keine Einkommensteuerbescheide aus den 1980er-Jahren auffinden habe können. Vielleicht bestehe noch die Möglichkeit, noch steuerliche Unterlagen bei seinem damaligen Finanzamt, es sei das Finanzamt Wien 6/7/15 gewesen gewesen, aufzufinden, da sein Unternehmenssitz in der ***2***, ***3***, aufzufinden gewesen sei.

Für die Jahre 1980 und 1981 habe der Bf. eine Einnahmenaufstellung und ein Anlagenverzeichnis, beginnend mit 1980 auffinden können, die vermutlich aus sentimental Gründen aufbewahrt worden seien. Unterlagen der Folgejahre seien aber skartiert worden. Die Einnahmenaufstellungen der Jahre 1980 und 1981 seien in der angeschlossenen Datei enthalten. Da das Anlagenverzeichnis 1980 begonnen worden sei, müsse es dies das erste Jahr seiner damaligen gewerblichen Tätigkeit gewesen sein.

Wie aus der Zusammenstellung ersichtlich habe der Bf. bereits im ersten Jahr seiner damaligen Tätigkeit einen Umsatz von ATS 67.798,00 bzw. EUR 4.927,07 erzielt. Valorisiert mit VPI 1976 mit 254% seien das ATS 172.206,00 bzw. EUR 12.415,00. Der Bf. könne sich daran erinnern, dass er den Betrieb über mehrere Jahre mit ausschließlich Gewinnen geführt habe, aber auf sanften Druck seiner Dienstbehörde aber beenden habe müssen.

Betreffend die Akquirierung neuer Kunden habe der Bf. u.a. auf einige frühere Kunden zurückgreifen müssen (zB ***12***, ***11***). Dies sei derzeit nicht möglich, da große Händler verlangen, dass innerhalb kürzester Zeit zahlreiche Stücke eines Motivs nachgeliefert werden können (Firmenwerbe- oder Weihnachtsgeschenke), was eine mehrtägige durchgehende Produktionstätigkeit erfordern würde. Das werde der Bf. allerdings erst leisten können, wenn er nicht mehr durch seine Angestelltentätigkeit zeitlich gebunden sei. [...]

Derzeit sei es jedenfalls erforderlich, sich auf seine unselbständige Tätigkeit zu konzentrieren, sodass er seine (kunst)gewerbliche Tätigkeit nur köcheln lassen könne, damit er später nicht mit Null beginnen müsse.

Sobald der Bf. allerdings keine unselbständige Tätigkeit mehr finde, könne er sich wieder voll auf die Herstellung und den Vertrieb kunstgewerblicher Gegenstände konzentrieren, seine Rechtsberatungstätigkeit sei ohnehin schon ziemlich zum Erliegen gekommen.

Die Prognose laute also: Gewinne werden dann erzielt werden, wenn der Bf. seine Angestelltentätigkeit beenden müsse, „berechnen“ könne man da also nichts. Selbstverständlich könne der Bf. auch jetzt seine Angestelltentätigkeit beenden und sich ganz dem Gewerbe widmen. Der Bf. sehe allerdings nicht den Vorteil für die Finanz, statt „Lohnsteuer“ künftig Einkommenssteuer zu zahlen.

Es sei durchaus zutreffend, dass die Herstellung kunstgewerblicher Gegenstände Freude bereite. Da er aber Jurist aus Herz und Seele sei, treffe das noch viel mehr auch auf seine juristische Tätigkeit zu. Hauptzweck seiner gewerblichen Tätigkeit sei – wie schon in den 1980er-Jahren aber doch die Lukrierung von Einnahmen.

Da der Bf. Realist (und Jurist) genug sei, um nicht voraussagen zu können, ob das Bundesfinanzgericht seiner Beschwerde stattgeben werde, er andererseits aber hoffe, noch lange als

Rechtsanwaltsanwärter tätig sein zu können, schlage er folgendes vor, falls dies rechtlich zulässig sein sollte: Der Bf. gebe eine Erklärung ab, seine gewerbliche Tätigkeit per Ende 2021 zu beenden, wogegen seine Verluste für die Jahre 2019 bis 2021 noch akzeptiert werden. Vergleichen sei schon in der Finanzprokurator sein Metier gewesen.

8. Vorlagebericht vom 10. September 2021:

Nach den weiteren Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht sei die Liebhaberei-Verordnung (LVO) im Bereich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer anzuwenden.

Die Begriffe „Einkünfte“ und „Einkommen“ setzen eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen sei, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen. Für die Steuerbarkeit von Einkünften sei daher nicht nur erforderlich, dass sie im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallen, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen müsse vielmehr ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) erkennen lassen. Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung setze die Eignung einer Tätigkeit voraus, einen der positiven Steuererhebung aus der betreffenden Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Die Liebhabereibeurteilung solle die Sphäre der Einkommenserzielung von jenen der Einkommensverwendung abgrenzen.

Die Anwendung der (Liebhaberei)-Verordnung werde durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst (vgl. VwGH 24.6.2004, Zl. 2001/15/0047). Maßgebend sei der nach steuerlichen Vorschriften – einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkommensermittlung – richtig ermittelte Verlust. Sei ein solcher nicht gegeben, sei die Verordnung nicht anzuwenden.

Die Liebhabereiverordnung unterscheide Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 LVO), Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO) und Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs. 3 LVO). Betätigungen iSd Verordnung seien Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen.

Unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fallen Tätigkeiten, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen seien. Dies treffe beispielsweise auf kreative Tätigkeiten zu. In den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO sei bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz LVO ergebe sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein müsse.

Die Tätigkeit des Bf. (Herstellung kunstgewerblicher Gegenstände) falle grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO, weswegen seitens des Finanzamtes von Liebhaberei ausgegangen werde.

Sei die Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten, bleibe die Annahme der Liebhaberei so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliege. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO sei der absehbare Zeitraum eine Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz im konkreten Fall in einer üblichen Relation stehe. Beispielsweise habe der VwGH in 91/14/0103 festgestellt, wenn beim Kunst- und Antiquitätenhandel erst nach 20 Jahren ein positives Gesamtergebnis erzielt werde, dies kein absehbarer Zeitraum sei.

Im vorliegenden Fall sei der Bf. im Rahmen eines Vorhalteverfahrens ersucht worden, eine positive Prognoserechnung vorzulegen. Eine zahlenmäßige Prognoserechnung habe jedoch nicht vorgelegt werden können. Zur Prognose sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. September 2021 letztlich ausgeführt worden, dass der Bf. bei wechselnden Kanzleien unselbständig tätig und sich nicht sagen lasse, wie lange diese unselbständige Tätigkeit noch andauern werde.

Wenn der Bf. angebe, dass der Hauptzweck der gewerblichen Tätigkeit in der Lukrierung von Einnahmen bestehe, so sei darauf zu verweisen, dass in den letzten 10 Jahren seiner Tätigkeit (Herstellung und Vertrieb kunstgewerblicher Gegenstände) allerdings nur Verluste entstanden seien.

Zum Ausmaß und der Entwicklung der Verluste sei anzuführen, dass im Jahre 2011 der Verlust –EUR 2.004,33, sich bis zum Jahr 2017 der Verlust laufend verringert und 2017 –EUR 920,00 betragen habe. Im (Vor)Jahr 2018 habe der Verlust –EUR 1.295,06 betragen. Seit 2011 seien die Aufwendungen etwa immer um EUR 1.000,00 höher als die Erlöse, bei Erlösen zwischen ca. EUR 1.200,00 und ca. EUR 1.600,00 seien die Ausgaben und damit die Verluste beachtlich.

Die bisherige Art der Bewirtschaftung lasse objektiv nicht erkennen, dass eine Gewinnerzielung angestrebt werde. Nach den ersten Jahren, in welchen Verluste entstanden seien, hätte der Bf. seine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ändern müssen, um zu versuchen, Gewinne zu erwirtschaften. Zur Akquirierung neuer Kunden verweise der Bf. auf den Umstand, dass er u.a. auf frühere Kunden zurückgreifen würde. Dies sei aber derzeit nicht möglich, weil große Händler zahlreiche Stücke in kurzer Zeit verlangen und die geforderte mehrtägige durchgehende Produktionstätigkeit neben der Angestelltentätigkeit nicht möglich sei.

Mit Eingabe vom 7. September 2021 werde seitens des Bf. weiters ausgeführt, dass es derzeit jedenfalls erforderlich sei, sich auf die unselbständige Arbeit zu konzentrieren, sodass die (kunst)gewerbliche Tätigkeit „nur köcheln“ könne und er später nicht mit Null beginnen müsse. Sobald er keine unselbständige Tätigkeit mehr ausführe, könne er sich wieder voll auf die Herstellung und den Vertrieb kunstgewerblicher Gegenstände konzentrieren.

Eine einmal als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit müsse nicht auch zukünftig immer als solche qualifiziert werden. Bei einer Änderung der Bewirtschaftung sei neu zu beurteilen, ob weiterhin Liebhaberei vorliege oder ob sich die Tätigkeit in eine gemäß § 1 Abs. 1 LVO gewandelt habe. Als Änderung der Bewirtschaftung gelte nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, welche dazu führe, dass die Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren oder Gewinne zu erwarten seien und die Betätigung daher objektiv ertragsfähig gestaltet werde.

Im Rechtssatz zur UFS-Entscheidung RV/1425-W/03 werde der Kunsthandel (auch Verkauf eigener Kunstwerke und Kunsttherapie) einer nichtselbständigen Hebamme, die mit einer Witwenpension versorgt sei, infolge der beschränkten Zeitreserven und des geringen Umsatzes als Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 LVO angesehen, zumal diese Tätigkeit bei existentieller Absicherung durch nichtselbständige Einkünfte nur aus einer Neigung heraus begründbar erscheine.

Nicht anders könne der gegenständliche Fall beurteilt werden, da der Bf. eine Pension beziehe und zusätzlich nichtselbständig tätig und selbst aussage, im Moment nicht ausreichend Zeit für seine (kunst)gewerbliche Tätigkeit aufwenden zu wollen.

Zum beschwerdegegenständlichen Zeitpunkt liege kein gewerblicher Umfang der Tätigkeit vor. Der Bf. konzentriere sich auf seine unselbständige Beschäftigung. Wenn er die unselbständige Beschäftigung beende und sich ganz der Herstellung und dem Vertrieb von kunstgewerblichen Gegenständen (wieder) widme, könnte sich eine wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung ergeben und eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO vorliegen. Bis dahin sei von Liebhaberei auszugehen und die Verluste nicht anzuerkennen. Es werde daher seitens des Finanzamtes die Abweisung der Beschwerde beantragt.

9. Eingabe vom 25. November 2021:

Mit weiterer Eingabe vom 25. November 2021 verweist der Bf. abermals darauf, dass für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2019 ein Verlust iHv –EUR 911,00 erwirtschaftet worden sei. Für 2020 seien – bedingt durch die Coronasituation – noch größere Verluste entstanden. Dies zum einen wegen der Lockdowns aber auch hinsichtlich der Weihnachtsmärkte, wo der Bf. aufgrund seiner Risikogruppeneigenschaft Kundkontakte eher gemieden habe. Dasselbe werde auch für 2021 der Fall sein.

Zur Frage, in welchem durchschnittlichen zeitlichen Ausmaß der Bf. in den Jahren 2019 bis 2021 Rechtsberatungstätigkeiten auf unselbständiger Basis erbracht habe, hält der Bf. fest:

Bereits in der Finanzprokuratur sei dies als Management by Chaos beschrieben worden. Der Bf. beginne zB einen Schriftsatz, wenn ihm die Gedanken ausgehen, beginne er eine andere Arbeit und ziehe womöglich eine dritte oder vierte, die rascher zu erledigen sei, vor. Werde dann der

erste Schriftsatz beendet, könne der Bf. überhaupt nicht mehr beurteilen, welche Arbeitszeit er für ihn aufgewendet habe.

Ähnlich sei es bei seiner selbständigen Tätigkeit der Rechtsberatung. Dabei handle es sich ausschließlich um die Verfassung von Äußerungen zu Sachverständigengutachten, Verfassung von Schriftsatzentwürfen in Enteignungs-Entschädigungsverfahren, die dann zum Teil Rechtsanwälte in ihren Verfahren weiterverwenden. Der Bf. beginne irgendwann und beende irgendwann, ohne jeweils auf die Uhr zu sehen, geschweige denn, diese festzuhalten.

Ähnlich sei es bei der Herstellung kunstgewerblicher Gegenstände: Bereits in den 1980er-Jahren, in denen der Bf. ausschließlich Gewinne erzielt habe (s. die für 1980 vorgelegte Aufstellung), habe sich der Bf. keine fixe Arbeitszeit vorgegeben sondern gearbeitet, wenn er gerade Zeit und Freude gehabt habe – dies in erster Linie an Wochenenden oder während des Urlaubs, fallweise auch nach der Dienstzeit in der Finanzprokurator.

Dem Bf. sei überhaupt völlig unverständlich, wie sich selbst der durchschnittliche Steuerzahler zurück erinnern können solle, wann er wofür wie lange benötigt habe. Der Bf. könne sich jedenfalls auch nicht mehr daran erinnern, was er vorgestern gegessen habe.

Nachdem der Bf. das Gefühl habe, dass die diversen Fragen nach seiner aufgewendeten Arbeitszeit den Sinn haben würden, versteckt herauszufinden, ob der Bf. nicht vielleicht zu wenig arbeite, erläutere der Bf. das wie folgt:

Als der Bf. im letzten Jahr seiner Tätigkeit in der Finanzprokurator 2011 die gewerbliche Tätigkeit begonnen und angemeldet habe, um nicht den Pensionsschock zu erleiden und Nebeneinkünfte zu haben, sei keine 38 Stundenwochentätigkeit vorgesehen gewesen, sondern der Bf. habe vielleicht ein Viertel dieser Zeit aufwenden wollen. Das hätte nach den Erfahrungen in der 1980er-Jahre zur Erzielung von Gewinnen gereicht. Wie schon gegenüber dem Finanzamt dargestellt – habe der Bf. überraschend (bereits 65-jährig) eine Tätigkeit als Konzipient (Rechtsanwaltsanwärter) in einer RA-Kanzlei finden können, praktisch eine Fortsetzung seiner bisherigen Tätigkeit in der Finanzprokurator.

Der Bf. habe diese Möglichkeit ergriffen und seine (kunst)gewerbliche Tätigkeit hintangestellt, weil sie neben Pensionsschockvermeidung und Nebeneinkünften die Möglichkeit eröffnet habe, sich geistig frisch zu erhalten. Aber **auch dabei** habe der Bf. Wert daraufgelegt, **nicht voll**, sondern **nur geringfügig beschäftigt** zu werden und eine Steigerung seiner Arbeitszeit abgelehnt, sodass sein Dienstgeber hintereinander weitere Konzipienten habe anstellen müssen.

Zum größten Teil habe der Bf. seine gewerbliche Tätigkeit deswegen, da er dann praktisch doppelt so viel hätte arbeiten müssen als vorgesehen. Der Bf. verstehe natürlich, dass niemand ein Gewerbe mit Verlusten ausüben dürfe, weil er nur wenig arbeiten möchte. Die Situation sei aber im Falle des Bf. eine völlig andere: der Bf. habe eine steuerlich relevante Tätigkeit gegen

eine andere getauscht. Und selbst in den Zeiten, in denen der Bf. seinen Ruhestand genieße, zahle er Steuern von seinem Ruhegenuss.

Dass es dem Bf. gelingen würde, diese Rechtsberatungstätigkeit bis zu seinem nunmehr 76. Lebensjahr aufrecht zu erhalten, sei keineswegs zu erwarten gewesen, bewirke aber, dass der Bf. bis auf weiteres nicht mehr für sein (Kunst)Gewerbe arbeiten könne und wolle. Wäre dies zu erwarten gewesen, hätte der Bf. die gewerbliche Tätigkeit erst gar nicht einmal begonnen.

Neben den bereits dem Finanzamt gegenüber erwähnten Glücksfällen, nach Scheitern von Dienstverhältnissen zweimal einen weiteren Anwalt zu finden, sei ein weiterer Glücksfall dadurch eingetreten, dass die Kanzlei seines Dienstgebers durch eine andere Rechtsanwaltskanzlei „***6***“ im Jahre 2020 mit der Substituierung aller Verfahren außerhalb Wiens in ***13*** betraut worden sei, die der Bf. führe. Der Bf. arbeite derzeit zu 90% für diese andere Kanzlei im Substitutionswege, was mit seinem Dienstgeber verrechnet werde. Wäre dieser Glücksfall nicht eingetreten und hätte sein Dienstgeber den Bf. kündigen müssen, da er mittlerweile zwei andere Rechtsanwaltsanwärter aufgenommen habe, von denen der zweite ohnehin nicht ganz ausgelastet gewesen sei, sodass sich sein Dienstgeber einen dritten teilbeschäftigten Konzipienten gar nicht leisten hätte können.

Mit anderen Worten: der Bf. habe jederzeit damit rechnen müssen, dass seine unselbständige Tätigkeit ende und er auf den Gewerbebetrieb zurückgreifen können müsse.

Derzeit sei der Bf. durchschnittlich 10-12 Stunden wöchentlich tätig. Sein Verdienst betrage EUR 500,00 x 14 jährlich. Davon sei der weit überwiegende Anteil (70% bis 90%) Reisezeiten zu Verhandlungen außerhalb Wiens, woraus sich der relativ geringe Durchschnittssatz erkläre. Etwas atypisch für 2021: 2x Feldkirch, 5x Innsbruck, 3x Salzburg, Wels, Linz, Steyr, Klagenfurt etc..

Der für das Jahr 2020 erwirtschaftete Verlust in Höhe von –EUR 1.575,00 sei wie folgt ermittelt worden:

Jahr 2020:	Betrag:
Erträge:	760,00
Wahren, Rohstoffe:	- 40,00
Abschreibungen:	- 50,00
Reisespesen:	-
Miete:	- 2.244,78
Verlust 2020:	- 1.574,78

Dass weiters in den Jahren 2020 und 2021 wegen COVID19 eine Unmenge von Betrieben Verluste erzielt haben, müsse gerichtsnotorisch sein. Die Verluste 2020 und 2021 des Bf. seien daher auch beim Bf. gestiegen, was deutlich auf gesunkene Erlöse bei im Wesentlichen gleichbleibenden Fixkosten (Miete) zurückzuführen sei.

In den Jahren 2019 bis 2021 seien Rechtsberatungstätigkeiten im Ausmaß von 10 bis 12 Wochenstunden erbracht worden, die zum überwiegenden Teil auf Reisezeiten entfallen, woraus sich der geringe relative Stundensatz erkläre. Monatlich seien dies EUR 500,00 x 14 jährlich. Da der Bf. zahlreiche Dienstreisen mit dem PKW zurücklege, werden ihm auch Kilometergelder ersetzt. Dies ermögliche dem Bf., die Fixkosten seines PKW zu einem wesentlichen Teil abzudecken, ein nicht unbedeutender Vorteil aus seinem Dienstverhältnis.

Die Frage, in welchem durchschnittlichen zeitlichen Stundenausmaß (Wochenstunden) im Zeitraum 2011 bis 2018 jeweils Rechtsberatungsleistungen erbracht worden seien, könne nur für 2018 beantwortet werden, da das damalige Honorar nach Stunden berechnet worden sei: es seien 100 Stunden, verteilt auf 3 Monate angefallen.

Die in den Jahren 2011 bis 2018 erklärten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit seien aus Tätigkeiten betreffend Schriftsatzentwürfen und/oder Äußerungen zu Gutachten betreffend nachstehende Personen/Institutionen erzielt worden:

Zeitraum:	Bezug:
2011	***7***, Graz
2012	RA T.
2013	Privatpersonen
2014	Privatpersonen
2015	Privatpersonen
2016	Stadtgemeinde ***8***
2017	***9***
2018	***10***
2019	***10***
2020	RA Z.

Der Bf. hält seinen Antrag weiterhin aufrecht und rege die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung an, um einen Vergleich mit dem Finanzamt schließen zu können.

10. weitere Eingabe vom 16. Dezember 2021:

Mit weiterer Eingabe vom 16. Dezember 2021 hält der Bf. fest, als ihn das Finanzamt seinerzeit gefragt habe, wann welche Aussichten auf Gewinnerzielung bestehen, er damals nur darauf verweisen haben können, dass dies erst dann möglich sein werde, wenn er seine unselbständige Tätigkeit aufgeben müsse.

Aufgrund auf Seite 5 der Ausführungen in der Stellungnahme des Finanzamtes, dass bei einer Änderung der Bewirtschaftung die Liebhabereifrage neu zu beurteilen sei, für die der Bf. danke, könne nunmehr als zulässige Neuerung gemäß § 270 BAO auf folgende Umstände verwiesen werden: Die bisherigen Verluste haben insbesondere auf den hohen Fixkosten seines

Betriebes resultiert, ganz konkret für 2 Arbeitsräume, die im Durchschnitt der Jahre 2014 (ältere Bestandzinse würden dem Bf. im Moment nicht vorliegen, bis 2019 ca. EUR 2.300,00 (valorisiert) betragen haben.

Im Zuge seiner durch das Finanzamt veranlassten Bemühungen, Einnahmen zu erhöhen oder Ausgaben zu senken, sei es dem Bf. nunmehr gelungen, einen Arbeitsraum weiterzugeben, was eine Reduzierung des Bestandzinses um 50% bereits beginnend mit 1.1.2022 bewirke, also jährlich auf ca. EUR 1.150,00 herbeiführe.

Verglichen mit den unvalorisierten Verlusten derselben Jahre 2014 bis 2019 von durchschnittlich -EUR 1.029,46 ergebe sich also ein fiktiver vergangener Gewinn von +EUR 120,54. Es sei daher auch für die Zukunft (die Pandemie dabei weggedacht) bei künftig wie in der Vergangenheit erzielten durchschnittlichen Erlösen mit Gewinnen zu rechnen. Das BFG werde diese Änderung des Sachverhaltes zu berücksichtigen haben (vgl. VwGH 19.5.2015, Zl. Ra 2015/05/0017 mwN zum § 28 VwGVG).

Sollten diese Argumente für eine Stattgebung der Beschwerde nicht ausreichen, sei wie folgt auszuführen:

Die Angabe im Sachverhalt auf S. 4, dass er 2014 eine Anwaltsbeschäftigung begonnen habe, stamme offenbar aus einer missverstandenen Äußerung von ihm, tatsächlich sei der Bf. nach wie vor Rechtsanwaltsanwärter (Konzipient).

Im Vorlageantrag des Finanzamtes sei zu wenig berücksichtigt worden, dass die seit 2012 aus gewerblicher Tätigkeit produzierten Verluste darauf zurückzuführen seien, dass er infolge unerwarteter Aufnahme einer unselbständigen Betätigung nicht so viel Zeit wie ursprünglich vorgesehen für die Produktion und Vermarktung aufwenden könne. Es seien sozusagen Einnahmen aus Gewerbebetrieb durch Einnahmen aus unselbständiger Tätigkeit ersetzt worden. Die Gesamtsumme sei aber jedenfalls positiv, was der Bf. im Erkenntnis ausdrücklich festzustellen beantrage.

Dadurch erscheine es gerechtfertigt, das Ende des „absehbaren Zeitraumes“ mit dem Ende seiner unselbständigen Tätigkeit anzusetzen.

Auf § 1 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung, wo ein ähnlicher Gedanke zum Ausdruck komme, warum die Aufrechterhaltung seiner Betätigung der Annahme von Liebhaberei entgegenstehe, werde verwiesen: „Gesamtrentabilität und wirtschaftliche, in seinem Fall auch zeitliche Verflechtung“.

Fernab beantrage der Bf. festzustellen, dass er beginnend mit dem Jahr 1980 aus dem gleichen Gewerbebetrieb Gewinne erzielt habe, was die grundsätzliche Eignung seiner Tätigkeit zur Gewinnerzielung, ferner auch seine Absicht zur Gewinnerzielung ab 2011 beweisen sollte. Sollte

dies nicht aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen feststellbar sein, beantrage der Bf. seine diesbezügliche Vernehmung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die im Jahre 2011 aus zeitlichen Gründen im verminderten Umfang wiederaufgenommene kunstgewerbliche Tätigkeit der Herstellung von Werbe- und Weihnachtsgeschenken eines seit 1.12.2011 im Ruhestand befindlichen Juristen eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 bzw. § 1 Abs. 2 der Liebhaberei-Verordnung darstellt.

Nach dem Beschwerdevorbringen waren die Verluste ursprünglich darauf zurückzuführen, dass der Bf. mit seinem Pensionsantritt 2011 auch eine weitere unselbständige Tätigkeit als Konzipient aufgenommen und dadurch aus zeitlichen Gründen den Gewerbebetrieb nur „auf Sparflamme“ betreiben habe können, sodass in den Jahren 2011 bis 2018 nur Verluste erzielen und Gewinne erst dann entstehen würden, wenn er sich aus zeitlichen Gründen wiederum mehr seiner kunstgewerblichen Tätigkeit widmen kann.

Nach den zuletzt vorgebrachten Einwendungen waren die Verluste 2011 bis 2018 auf die hohen Fixkosten, Mietaufwendungen für 2 Arbeitsräume, zurückzuführen, wo es dem Bf. gelungen sei, einen Arbeitsraum weiterzugeben, sodass ab 1.1.2022 der Bestandzins um 50% auf jährlich ca. EUR 1.150,00 reduziert und künftig mit Erlösen zu rechnen sei.

Demnach hat der Bf. in den Jahren 2011 bis 2019 die nachstehend bezeichneten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, die wie folgt ermittelt wurden:

Bezeichnung:	Verlust:	Erlöse:	Aufw.:
Einkünfte 2011:	- 2.004,33	830,00	2.834,33
Einkünfte 2012:	- 1.846,88	1.200,00	3.046,88
Einkünfte 2013:	- 1.180,55	1.450,00	2.630,55
Einkünfte 2014:	- 1.062,92	1.465,00	2.527,92
Einkünfte 2015:	-1.014,18	1.623,00	2.629,00
Einkünfte 2016:	- 981,68	1.780,00	2.761,68
Einkünfte 2017:	- 920,13	1.609,00	2.529,13
Einkünfte 2018:	- 1.295,06	1.235,00	2.530,06
SUMME:	- 10.305,73	11.192,00	21.497,73

Der Bf. gesteht ein, dass bei der kunstgewerblichen Tätigkeit nur dann Gewinne erzielt werden können, wenn er dafür mehr Arbeitsaufwand einsetzt, was aber zu Lasten seiner juristischen Tätigkeit als Rechtsanwaltskonzipient gehen und womöglich dessen Ende bedeuten würde. Andererseits könne der Bf. nicht seine (kunst)gewerbliche Tätigkeit beenden, das Mietverhältnis kündigen, Rohstoffe und Waren zwischenzeitig einlagern, Kunden verlieren etc.. Nach Auffas-

sung des Bf. würden aus seiner kunstgewerblichen Tätigkeit erst dann Gewinne (wieder) Gewinne erzielt werden können, wenn er seine juristische Tätigkeit als Konzipient aus gesundheitlichen Gründen beenden müsse.

Das Erwirtschaften von Verlusten aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2011 bis 2018 wird vom Bf. insbesondere auch damit begründet, dass große Händler verlangen, dass innerhalb kürzester Zeit zahlreiche Stücke eines Motivs (Firmenwerbe- oder Weihnachtsgeschenke) nachgeliefert werden, was derzeit aus zeitlichen Gründen nicht möglich sei, da dies eine mehrtägige Produktionstätigkeit des Bf. erfordern würde. Das könne der Bf. allerdings nicht leisten, da er durch seine Angestelltentätigkeit als Rechtsanwaltskonzipient zeitlich (zu sehr) gebunden sei. Nach dem Beschwerdevorbringen könne der Bf. diese Rechtsberatungstätigkeit nicht vernachlässigen, da sie pro Zeiteinheit „mehr abwirft“ als die (kunst)gewerbliche Tätigkeit.

Es ist nach dem bisherigen Beschwerdevorbringen aber für den Bf. auch nicht absehbar, zu welchem Zeitpunkt er seine Rechtsberatungstätigkeit einstellen und in zeitlicher Hinsicht seine gewerbliche Tätigkeit der Herstellung und des Vertriebes kunstgewerblicher Gegenstände in größerem Ausmaß entfalten kann. Eine Prognoserechnung, mit der das Erzielen eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum dokumentiert wird, kann daher durch den Bf. nicht erstellt werden.

Nebst seinen Pensionseinkünften als Bundesbediensteter erzielte der Bf. in den Jahren 2012 bis 2019 die nachstehenden Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit als Rechtsanwaltskonzipient bzw. -anwärter:

Bezeichnung:	2012	2013	2014	2015
1:	1.253,40			
4:	3.309,25	4.066,34	1.189,02	
5:			1.627,19	1.847,95
Gesamtbetrag:	4.562,65	4.066,34	2.816,21	1.847,95

Bezeichnung:	2016	2017	2018	2019
5:	1.619,70	3.794,45	3.794,10	3.212,83

Darüber erzielte der Bf. in den Jahren 2011 bis 2019 die nachstehend bezeichneten Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte 2011:	2.620,66
Einkünfte 2012:	192,01
Einkünfte 2013:	1.109,04
Einkünfte 2014:	596,94
Einkünfte 2015:	- 155,55
Einkünfte 2016:	971,55

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte 2017:	1.379,85
Einkünfte 2018:	3.826,39
Einkünfte 2019:	788,44
SUMME:	11.329,33

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Verwaltungsakten, den Erhebungen des Finanzamtes sowie aus dem dazu erstatteten Parteivorbringen sowie aus dem weiteren vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren und den Vorhaltsbeantwortungen des Bf..

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1 Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung:

Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264) beantragt wird.

Darüber hinaus hat nach § 274 Abs. 1 Z 2 BAO über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Einzelrichter bzw. Berichterstatter für erforderlich hält.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. VwGH 17.5.2006, Zl. 2004/14/0102; 17.10.2007, Zl. 2006/13/0069; 21.12.2011, Zlen. 2008/13/0098, 0188; 27.6.2012, Zl. 2008/13/0148). Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl. VwGH 16.2.1994, Zl. 90/13/0071; 27.2.2014, Zl. 2009/15/0212).

Im vorliegenden Fall wurde weder in der Beschwerde vom 15. Februar 2021 noch im Vorlageantrag vom 9. Juli 2021 eine mündliche Verhandlung beantragt. So vielmehr erst in der ergänzenden Mail vom 27. November 2021 eine mündliche Verhandlung angeregt wurde, ist darauf zu verweisen, dass eine Mail nicht als schriftliches Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO zu werten ist. Darüber hinaus besteht ein Rechtsanspruch auf Durchführung der mündlichen Verhandlung nur dann, wenn dies bereits in der Beschwerde oder im Vorlageantrag schriftlich oder fernschriftlich via Telefax erfolgte.

3.2 kunstgewerbliche Tätigkeit als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb bzw. nach Z 2 der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

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

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder 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.

Nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

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

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Einkünfte mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) und solche mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO), worunter insbesondere Hobby-, Neigungs- und Freizeittätigkeiten fallen. Liebhaberei ist nach letztzitiertem Bestimmung bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind.

Vorweg ist daher die Frage zu klären, ob die Herstellung und der Vertrieb kunstgewerblicher Gegenstände (Firmen- und Weihnachtsgeschenke) unter § 1 Abs. 1 oder unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt. Diese Zuordnung ist insbesondere deshalb von Bedeutung, weil je nach Zuordnung für die Liebhabereibeurteilung unterschiedliche Maßstäbe heranzuziehen sind und Anlaufverluste nur bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO steuerlich zu berücksichtigen sind.

Für die Einordnung einer Betätigung unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO oder § 1 Abs. 2 LVO ist zu untersuchen, worin die Betätigung ihrem Schwerpunkt nach besteht.

Ob eine Tätigkeit *erwerbswirtschaftlich* ist oder typischerweise *einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung* entspricht, ist *im Einzelfall* anhand ihrer Art und des Umfanges zu beurteilen. Unter § 1 Abs. 1 LVO fallen daher insbesondere solche Tätigkeiten, die dem äußeren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes, aber auch anderen betrieblichen Betätigungen (zB freiberuflich Tätigkeiten) entsprechen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 158, S. 156).

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes (arg. typischerweise) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 30.7.2002, Zl. 96/14/0116; 22.3.2006, Zl. 2001/13/0290).

Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO. Diese Bestimmung gilt für typische HobbYTätigkeiten (zB Hobbymaler, Reiseführer, Sportamateure). Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 LVO betrifft hingegen Betätigungen, die hinsichtlich ihrer Art und ihres Umfanges typischerweise erwerbswirtschaftlich orientiert sind und demnach das äußere Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes entsprechen (vgl. UFS 17.5.2004, GZ. RV/3306-W/02).

Das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ist nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ausschließlich nach steuerlichen und nicht nach gewerberechtlichen Gesichtspunkten – zB Vorhandensein einer Gewerbeberechtigung – zu beurteilen (vgl. VwGH 18.10.1989, Zl. 88/13/0035).

Die Beweislast einer Steuerquelle trifft dabei den Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 24.4.1997, Zl. 94/15/0012) und bei den Bescheiden auch ein Nullansatz von Einkünften möglich ist (vgl. VwGH 21.6.1994, Zl. 93/14/0217; 12.8.1994, Zl. 94/14/0025).

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei gegeben. Die damit verbundenen Verluste sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, S. 15).

Eine Absicht Gewinne zu erzielen, ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen, vielmehr muss die Absicht an Hand der im § 2 Abs 1 Liebhabereiverordnung beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Bestätigung entfaltet, kommt es hiebei nicht an (vgl. VwGH 21.6.1994, Zl. 93/14/0217).

Bei einer unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO einzustufenden Tätigkeit liegt gemäß § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei nur dann nicht vor, wenn trotz Verlusten die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn der Einnahmen über die Ausgaben erwarten lässt (objektive Ertragsfähigkeit), was der Steuerpflichtige (grundsätzlich mittels Prognoserechnung) nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen hat. Gelingt dieser Nachweis nicht, ist – ab Beginn der Tätigkeit – Liebhaberei anzunehmen (vgl. BFG 6.8.2014, GZ. RV/2100536/2011).

Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine durch die Behörde auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Neben bereits veranlagten Jahren sind dabei auch die Ergebnisse noch nicht veranlagter, jedoch bereits erklärter Jahre heranzuziehen (vgl. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

Wesentliche Bedeutung kommt dabei den Komponenten, aus denen sich Einnahmen und Ausgaben zusammensetzen, und der Häufigkeit ihres Vorkommens in den einzelnen Jahren zu.

Stellt sich bei einer bereits mehrjährig ausgeübten Betätigung im absehbaren Zeitraum die Frage nach dem Vorliegen von Liebhaberei, so sind der Liebhabereibeurteilung grundsätzlich die steuerlichen Ergebnisse aller Veranlagungsjahre vom Beginn der Betätigung bis zum Zeitpunkt der Beurteilung zu Grunde zu legen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz 157, S. 206f).

Das Bundesfinanzgericht erkennt in der vorliegenden Betätigung der Herstellung und des Vertriebs von kunstgewerblicher Gegenstände eine solche gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO 1993, demnach eine solche mit Liebhabereivermutung.

Dabei handelt es sich um eine Betätigung, die bereits in den 1980er-Jahren begonnen und nach einigen Jahren wieder eingestellt wurde, da sich diese Betätigung zum damaligen Zeitpunkt nicht mit der beruflichen Stellung des Bf. als Mitglied der Finanzprokurator vereinbaren ließ.

Mit Pensionsantritt am 1. Dezember 2011 wurde diese Tätigkeit in zeitlich lediglich reduziertem Umfang wiederaufgenommen, da zeitgleich mit Pensionsantritt mit einer weiteren Tätigkeit des Bf. als Rechtsanwaltskonzipient begonnen wurde. Die neu begonnene Tätigkeit als Rechtsanwaltskonzipient brachte es u.a. mit sich, dass der Bf. u.a. nur auf frühere Kunden zurückgreifen und Großhändler u.a. deswegen nicht beliefern konnte, da diese innerhalb kürzester Zeit die Nachlieferungen größerer Stückzahlen eines Motivs verlangt hätten, was nach Auffassung des Bf. eine mehrtägige durchgehende Produktionstätigkeit erfordern würde, was aber aus zeitlichen Gründen unbestrittenermaßen nicht möglich war.

In diesem Zusammenhang hält der Bf. fest, dass er eine mehrtägige durchgehende Produktionstätigkeit, um wiederum in die Gewinnzone zu kommen, erst dann leisten wird können, wenn er nicht mehr durch seine Angestelltentätigkeit zeitlich gebunden sei.

Aus diesem Grund konnte der Bf. auch keine Prognoserechnung darüber vorlegen, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe letztlich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass bislang im Zeitraum 2011 bis 2018 Verluste im Gesamtbetrag von -EUR 10.305,73 erwirtschaftet wurden.

Seitens des Bf. wird im vorliegenden Fall seitens des Bf. auch gar nicht in Abrede gestellt, dass der Bf. die in Rede stehende kunstgewerbliche Tätigkeit der Herstellung und des Vertriebs von Firmen- und Weihnachtsgeschenken aus zeitlichen Gründen derzeit „nur köcheln“ bzw. „auf Sparflamme betreiben“ konnte und kann, solange er daneben auch seine Konzipiententätigkeit ausübt.

Die kunstgewerbliche Tätigkeit wurde und wird nach den Ausführungen des Bf. nur deshalb „auf Sparflamme“ (weiter) betrieben, damit er nicht später – für den Fall der derzeit noch nicht vorhersehbaren Beendigung seiner juristischen Rechtsberatungstätigkeiten – „nicht mit Null beginnen“ müsse. Schließlich hätte eine Beendigung bzw. Einstellung seiner kunstgewerblichen Tätigkeit zur Folge gehabt, dass der Bf. das Mietverhältnis aufkündigen, Rohstoffe und Waren zwischenzeitig einlagern und Kunden verlieren müsste.

Im vorliegenden Fall zeigt die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben im Zeitraum 2011 bis 2018 die nachstehende Entwicklung:

Zeitraum:	Erlöse:	Miete:	Roh- und Hilfsstoffe:	AfA:	Reise- spesen:	Reprä- s.- Aufw.:	sonst. BA:	Verlust:
Jahr 2011:	830,00	2.011,00	410,00	-	179,54	15,00	218,79	- 2.004,33
Jahr 2012:	1.200,00	2.543,42	250,00	65,00	136,56	15,00	36,90	- 1.846,88
Jahr 2013:	1.450,00	2.138,64	120,00	80,00	232,91	15,00	44,00	- 1.180,55

Zeitraum:	Erlöse:	Miete:	Roh- und Hilfsstoffe:	AfA:	Reise- spesen:	Repräs.- Aufw.:	sonst. BA:	Verlust:
Jahr 2014:	1.465,00	1.991,90	85,70	130,59	292,88	15,00	11,85	- 1.062,92
Jahr 2015:	1.623,00	2.206,90	45,00	135,76	221,42		28,10	- 1.014,18
Jahr 2016:	1.780,00	2.248,02	60,00	218,34	203,32		32,00	- 981,68
Jahr 2017:	1.609,00	2.084,83	118,34	67,63	226,33		32,00	- 920,13
Jahr 2018:	1.235,00	2.159,00	117,69	40,00	188,37		25,00	- 1.295,06
SUMME:								- 10.305,73

Im vorliegenden Fall sind die Verluste der Jahre 2011 bis 2018 durch vergleichsweise konstant hohe Mieten verursacht, deren Höhe nicht einmal durch die Summe der Einnahmen abdeckt. Durch weitere Aufwandspositionen wie Roh- und Hilfsstoffe, AfA, Reisespesen, Werbe- und Repräsentationsaufwendungen und sonstige Betriebsausgaben wird dieses Ergebnis noch weiter gemindert.

Die bisherige Art der Bewirtschaftung mit den im Zeitraum 2011 bis 2018 erwirtschafteten Verlusten ist letztlich dadurch gekennzeichnet, dass der Bf. aufgrund der von ihm erbrachten Konzipiententätigkeit aus zeitlichen Gründen nicht in der Lage ist, sich zeitlich mehr der kunstgewerblichen Tätigkeit zu widmen, um Gewinne zu erwirtschaften.

Stellt der Bf. seine Konzipiententätigkeit und seine im Bereich der Rechtsberatung erbrachten Tätigkeiten ein, ist dies in weiterer Folge als eine Änderung der Bewirtschaftung anzusehen, mit der Folge, dass für künftige Zeiträume neuerlich geprüft werden muss, ob hinsichtlich der kunstgewerblichen Tätigkeit weiterhin eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO 1993 vorliegt. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass das Vorliegen von Liebhaberei iSd Liebhabereiverordnung für jeden Veranlagungszeitraum gesondert und anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen ist, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliegt. Mit einer Änderung der Wirtschaftsführung beginnt ein neuer Beurteilungszeitraum zu laufen (vgl. VwGH 17.3.2005, Zl. 2004/16/0252).

Treten bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO Verluste auf, ohne dass ein Gesamtgewinn tatsächlich zu erwarten ist, ist das Vorliegen von Liebhaberei demnach bis zu einer wesentlichen Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen. Dies wäre im Falle des Bf. gegebenenfalls dann der Fall, so nunmehr mehr Wochenarbeitszeit in die kunstgewerbliche Tätigkeit investiert oder die Mietaufwendungen werden könnten.

So mit Beschwerde beantragt wurde, die Verluste aus Gewerbebetrieb als Anlaufverluste zu sehen, ist darauf zu verweisen, einen Anlaufzeitraum als Beobachtungszeitraum anzusehen findet seine Rechtfertigung nur darin, dass der Beginn einer typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während eines Anlaufzeitraumes muss der Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet

bzw. gestalten wird. Ist jedoch eine Betätigung nicht unter § 1 Abs. 1 LVO, sondern als eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO anzusehen, sind Anlaufverluste nicht zu berücksichtigen.

Ist nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 15. Dezember 2021 darüber hinaus ab 1.1.2022 nur mehr die Hälfte des Mietzinses (50%) iHv rund EUR 1.150,00 für die Anmietung des Geschäftslokals zu entrichten, da ab nun nur mehr *ein Arbeitsraum* zur Ausübung der kunstgewerblichen Tätigkeit angemietet und benötigt wird, ist dies ebenso als eine Änderung der Bewirtschaftung anzusehen, der keine Rückwirkung für die Vergangenheit zukommt. Um die Hälfte (50%) reduzierte künftige Mietaufwendungen können demnach nicht rückprojiziert werden, als für die vergangenen Zeiträume zwei Räume zur Ausübung der kunstgewerblichen Tätigkeit angemietet und benötigt wurden.

Die nachträgliche Änderung der Bewirtschaftung durch den Bf. – auf welche Ursachen sie auch immer zurückzuführen ist, sei es durch verminderte Fixkosten oder durch höheres zeitliches Engagement – führt aber nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen sind (vgl. VwGH 29.4.2010, Zl. 2007/15/0227).

Dass im Jahre 2020 weiterhin ein Verlust aufgrund der COVID19-Pandemie u.a. auch deswegen erzielt wurde, da keine Weihnachtsmärkte stattfanden und Kundenbesuche auf ein Minimum reduziert werden mussten, wird als Unwägbarkeit angesehen, die für die in dieser Entscheidung getroffene Liebhabereibeurteilung für 2019 außer Betracht bleibt (s. sinngemäß Rz 19 LVO 1993).

Im vorliegenden Fall erkennt das Bundesfinanzgericht jedoch das Vorliegen von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO 1993 bereits aufgrund der im Zeitraum 2011 bis 2018 erwirtschafteten Verluste miteinschließlich dem Verlust des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes 2019.

Wenngleich aus dieser Betätigung beginnend ab dem Jahre 1980 seinerzeit Gewinne erzielt wurden, führte die Einstellung dieser Betätigung und deren Wiederaufnahme ab 2011 in zeitlich verminderten Umfang dazu, dass das Vorliegen von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO wiederum neu beurteilt werden musste.

So mit Eingabe vom 15. Dezember 2021 § 1 Abs. 3 LVO ins Treffen geführt wird, dass die Aufrechterhaltung seiner Betätigung der Annahme von Liebhaberei entgegensteht ist dem zu entgegen: § 1 Abs. 3 LVO bezieht sich auf die Aufrechterhaltung einer einzelnen Einheit iSd § 1 Abs. 1 LVO bezieht, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht und aus Gründen der Gesamtrentabilität, Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird. Im vorliegenden Fall liegt keine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO vor und es wird auch nicht aufgezeigt, hinsichtlich welcher anderen Einheiten eine wirtschaftliche Verflechtung mit der kunstgewerblichen Betätigung besteht.

Die Beschwerde war daher in der Frage des Vorliegens von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO als unbegründet abzuweisen.

3.3 Gewerkschaftsbeiträge als Werbungskosten:

Darüber hinaus wurden für das Jahr 2019 Beiträge betreffend die Vereinigung der Rechtsanwälte iHv EUR 60,00 sowie Gewerkschaftsbeiträge iHv EUR 129,00 geltend gemacht.

Bei Erlassung der Beschwerdeverentscheidung vom 17. Juni 2021 wurden demnach als Gewerkschaftsbeiträge und sonstige Beiträge zu Berufsverbänden EUR 189,00 in Abzug gebracht. Die Aufwendungen im Gesamtbetrag von EUR 189,00 werden somit steuermindernd berücksichtigt.

Das steuerliche Einkommen für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2019 wird daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte selbständiger Arbeit:	685,96
BVAEB Pensionsservice	75.026,04
Vers.Anstalt öffentl. Bediensteter:	240,00
5:	3.212,83
Werbungskosten, die AGER nicht berücksichtigte:	- 746,20
Gewerkschaftsbeiträge lt. LZ:	129,00
Gewerkschaftsbeiträge lt. Veranlagung:	- 189,00
Gesamtbetrag der Einkünfte (s. BVE):	77.672,67

Der Gesamtbetrag der Einkünfte und die daraus resultierende Einkommensteuer 2019 werden somit in Höhe der Beschwerdeverentscheidung vom 17. Juni 2019 ermittelt.

4. 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als es sich in der Frage des Vorliegens von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO 1993 bei einer kunstgewerblichen Tätigkeit, um keine Rechtsfrage handelt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Vielmehr ist im vorliegenden Fall die vom Bf. getroffene Bewirtschaftung dahingehend zu prüfen, ob Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO 1993 vorliegt (vgl. VwGH 30.7.2002, Zl. 96/14/0116; 22.3.2006, Zl. 2001/13/0290).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Dezember 2021