

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn Dr. NN in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, zu Handen Erbe, über die Beschwerde vom 29. November 2019 gegen die Bescheide des FA XYZ vom 25. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017 sowie gegen den Bescheid des FA XYZ vom 14. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Angefochten sind die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018.

Die Beschwerdeführerin erklärte in den beschwerdegegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus Gewerbebetrieb (EDV-Dienstleistungen) in Höhe von -22.189,44 € (2016), -14.852,68 € (2017), -38.198,36 € (2018).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2014 bis 2017 stufte der Betriebsprüfer die EDV-Dienstleistungen als Liebhabereitätigkeit ein und anerkannte die daraus entstandenen Verluste nicht (2016 und 2017: Bescheide vom 25.10.2019; 2018: Bescheid vom 14.11.2019). Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 25.10.2019 und die Niederschrift vom 7.10.2019 wird verwiesen. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 29.11.2019 Beschwerde; auf die näheren Ausführungen in der Beschwerdeschrift wird verwiesen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen jeweils vom 25.2.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab; auf die Bescheidbegründungen, die Bezug auf die durch die Betriebsprüfung erfolgte Kriterienprüfung nehmen, wird verwiesen. Mit Vorlageantrag vom 23.3.2020 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 20.4.2020 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Es handelt sich um einen Betrieb für EDV-Dienstleistungen mit den Gewerbeberechtigungen Handelsgewerbe bzw. Dienstleistungen bzgl. Datenverarbeitung. Die Beschwerdeführerin arbeitet bereits seit 1996 in der IT-Branche, woraus sich die Entwicklung und der Verkauf von eigener Software als Tätigkeitsfeld herauskristallisierte. Diese Betätigung übte die Beschwerdeführerin bis 2017 neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit aus. Die daraus erzielten Ergebnisse stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb in €	erklärt/veranlagt/
1996	65,84	lt. Erklärung
1997	-1.640,59	lt. Erklärung
1998	-3.055,82	lt. Erklärung
1999	-5.352,79	lt. Erklärung
2000	1.481,94	lt. Veranlagung
2001	-7.584,57	lt. Veranlagung
2002	-458,64	lt. Erklärung
2003	1.803,78	lt. Erklärung
2004	350,70	lt. Erklärung
2005	1.080,51	lt. Erklärung
2006	1.387,56	lt. Erklärung
2007	3.167,63	lt. Erklärung
2008	-13.747,74	lt. Erklärung
2009	467,68	lt. Erklärung

2010	9.632,71	lt. BVE
2011	-17.872,33	lt. BVE
2012	-11.694,24	lt. BVE
2013	-13.239,85	lt. BVE
2014	-16.563,43	lt. Erklärung
2015	-12.752,26	lt. Erklärung
2016	-24.809,65	lt. Erklärung
2017	-14.852,68	lt. Erklärung
1996-2017	-124.186,24	Gesamtverlust

Die Umsatzentwicklung 2009 bis 2018 zeigt folgendes Bild:

Jahr	Umsatz	EV	20 %	10 %	13 %	
2009	35.555,05		31.410,45	4.144,60		lt. Erkl.
2010	63.490,70	808,99	64.273,79	25,90		lt. BVE
2011	38.306,30	990,87	39.297,17			lt. BVE
2012	10.802,55	1.452,74	12.255,29			lt. AP
2013	11.434,89	1.394,82	12.829,71			lt. BVE
2014	18.925,85		18.925,85			lt. Erkl.
2015	17.066,63		8.529,43	8.537,20		lt. Erkl.
2016	18.420,76		6.979,00	10.707,30	734,46	lt. Erkl.
2017	15.428,60		15.428,60			lt. Erkl.
2018	17.014,50		17.014,50			lt. Erkl.
1-6/2019	2.594,75		2.594,75			lt. UVA

Die beiden Gewerbeberechtigungen (Handelsgewerbe, Dienstleistungen bzgl. Datenverarbeitung) wurden mit 1.1.2020 stillgelegt; eine Meldung an die Gewerbebehörde ist erfolgt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und den im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegten Unterlagen und Stellungnahmen der Beschwerdeführerin.

Mit der am 4.10.2019 übermittelten Eingabe „Widerruf“ wurden „alle gemachten Angaben und Aussagen, welche am 5.4.2019 aufgrund subliminaler Fragen gestellt wurden“ widerrufen. Anlässlich der Schlussbesprechung am 7.10.2020 hielt der Lebensgefährte der Beschwerdeführerin fest: „Der Gesamthalt ist zwar richtig, wird aber mit dem Schreiben vom heutigen Tage ergänzt und lässt damit eine zweifelsfreie Beurteilung des Unternehmens zu“. Auf dieses Schreiben wird verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

- **Rechtslage**

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 idF StRefG 2009, BGBl I 26/2009, ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 3 und Abs. 4 Z 1) sind die Gewinne (§§ 4 bis 14) aus Gewerbebetrieb (§ 23).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 33/1993, liegen Einkünfte 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.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, 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 angebotenen Leistungen,
5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

- **Rechtliche Erwägungen**

Unstrittig ist, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung (Betätigung mit der Annahme einer Einkunftsquelle im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO) handelt.

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (und um solche handelt es sich bei jenen aus Gewerbebetrieb) nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zu Grunde liegt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144).

In diesem Sinne wurde die Formulierung des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 33/1993, (in der Folge kurz LVO) mit der Vermutung einer Gewinnerzielungsabsicht getroffen. Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist insbesondere an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO für jeden Veranlagungszeitraum für sich zu beurteilen. In diesem Zusammenhang sind Ausmaß und Entwicklung der Verluste, deren Verhältnis zu den Gewinnen, die Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und Preisgestaltung sowie Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage zu berücksichtigen. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein.

Anhand der Kriterienprüfung ist nunmehr zu beurteilen, ob es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine Einkunftsquelle oder um Liebhaberei handelt.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1)

Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste ist insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierende Verluste einzustufen sind. Dabei ist das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten.

Jahr	Umsatz	E aus Gw
2009	35.555,05	467,68
2010	63.490,70	9.632,71
2011	38.306,30	-17.872,33
2012	10.802,55	-11.694,24
2013	11.434,89	-13.239,85
2014	18.925,85	-16.563,43
2015	17.066,63	-12.752,26
2016	18.420,76	-24.809,65
2017	15.428,60	-14.852,68

Vergleicht man das Verhältnis der Umsätze zu den Verlusten, so fällt auf, dass die Umsätze ab 2011 bis 2013 kontinuierlich abfallen und ab 2014 wieder leicht ansteigen, die Verluste hingegen in diesem Zeitraum in etwa gleich bleiben (mit Ausnahme 2016, wo eine Verdoppelung des Verlustes zum vorhergehenden Jahr erfolgt ist). Die dargestellte Entwicklung zeigt, dass die getroffenen unternehmerischen Entscheidungen zur Steigerung der Umsätze nicht zu einer Erhöhung der Einkünfte geführt haben; die ergriffenen Maßnahmen haben sich letztendlich nicht gerechnet.

Die Beschwerdeführerin führt im Zusammenhang mit dem Abfallen der Umsätze in ihrem Schreiben vom 9.3.2014 aus, ihr Unternehmen habe ab 2011 begonnen, die spezialisierte Software in Form eines ‚Experten-Systems‘ ausschließlich zu erstellen, zu betreuen und zu warten; 2011 seien daher ca. 22.000 € in die Entwicklung einer Software gesteckt worden; hier habe es sich um eine Investition in die Zukunft gehandelt; ihre Unternehmensstrategie sei von der Finanzverwaltung zu respektieren, ebenso die daraus resultierenden Verluste. Bei dieser Argumentation wird völlig übersehen, dass eine gewählte Unternehmensstrategie letztendlich zum Erfolg führen muss, um mit einer Tätigkeit in vertretbarer Zeit positive wirtschaftliche Ergebnisse erzielen zu können.

Ein Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges kann in den getroffenen Maßnahmen nicht erblickt werden; aus der dargestellten Tendenz ist ein Erreichen der Gewinnzone nicht erkennbar. Vielmehr wurde ein Gesamtverlust in Höhe von 124.186,24 € erwirtschaftet, was für das Vorliegen von Liebhaberei spricht.

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

Dabei ist zu untersuchen, ob Gewinne, die nach und während der Verlustphase anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind.

Ab dem Jahr 2011 wurden ausschließlich Verluste erzielt. Die davor erwirtschafteten Gewinne 65,84 € (1996), 1.481,94 € (2000), 1.803,78 € (2003), 350,70 € (2004), 1.080,51 € (2005), 1.387,56 € (2006), 3.167,63 € (2007), 467,68 € (2009) und 9.632,71 € (2010) – wobei es nur eine kurze durchgehende Gewinnphase zwischen 2003 und 2007 gegeben hat – können im Hinblick auf die mehr als sieben Mal so hohen Verluste nicht als von wirtschaftlicher Bedeutung angesehen werden.

Dies spricht aber für das Vorliegen von Liebhaberei.

Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird (Z 3)

Zu prüfen ist, aus welchen Gründen gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die Gewinne abwerfen, Verluste entstehen. Dabei ist zwischen äußeren (zB schlechte Infrastruktur, schlechte Lage, Lage in Krisengebieten) und inneren (zB kein Marketing, keine Werbung, unrationelle Organisation) Verlustursachen zu unterscheiden.

Dem Heranziehen von Vergleichsbetrieben stehen jedoch einerseits die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (Bekanntgabe von Daten eines anderen Betriebes) und andererseits die Verletzung des Parteiengehörs (Heranziehung von dem Steuerpflichtigen nicht genannten Betrieben) entgegen. Daten von Vergleichsbetrieben können daher nur insoweit verwertet werden, als es sich um Umstände der allgemeinen Lebenserfahrung oder um entsprechend veröffentlichte Wirtschaftsdaten einer bestimmten Branche handelt (vgl. *Doralt/Renner*, LVO, § 2 Tz 412).

Externe Verlustursachen sind vom Steuerpflichtigen idR nicht oder nur schwer beeinflussbar (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209) und somit für sich allein gesehen kein Indiz für die Annahme von Liebhaberei. Als derartige Ursachen sind neben den oben aufgezählten Fällen auch "äußere Umstände" (Unwägbarkeiten) anzusehen. In derartigen Fällen wird eine längere Verlustphase zugestanden werden können, sodass sich der angemessene Zeitraum, in dem ein Gesamtgewinn erreicht werden muss, verlängern kann (vgl. *Doralt/Renner*, LVO, § 2 Tz 413).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes spielen im gegenständlichen Fall äußere Umstände wie schlechte Infrastruktur, schlechte Lage keine Rolle, da die Entwicklung von Software weitestgehend unabhängig von solchen Umständen ist.

Auf interne Verlustursachen ("hausgemachte" Gründe) kann der Steuerpflichtige hingegen normalerweise reagieren, sodass diese ohne wirkungsvolle Gegensteuerungsmaßnahmen iSd § 2 Abs. 1 Z 6 LVO zur Annahme von Liebhaberei führen werden. Interne Verlustursachen können auch in der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen gelegen sein (zB hoher

Fremdkapitaleinsatz, Nichtmitwirkung des Betriebsinhabers im Betrieb (*Doralt/Renner, LVO, § 2 Tz 414, 415*).

Das Unternehmen der Beschwerdeführerin hatte offenbar Defizite im Bereich Marketing und Werbung; so wurden im Prüfungszeitraum 2014 bis 2017 Werbeaufwendungen lediglich im Ausmaß von ca. 132 € (dv. 90 € für Werbekugelschreiber) getätigt. Darin kann kein marktgerechtes Verhalten erblickt werden, um Software am freien Markt zu bewerben.

Zusammenfassend spricht dieses Verhalten für Liebhaberei.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotenen Leistungen (Z 4)

Dabei muss beobachtet werden, ob und wie der Steuerpflichtige auf die Aufnahme seiner Produkte bzw. Leistungen durch den Markt reagiert. Konkret sollen hier die Flexibilität eines Steuerpflichtigen bzw. dessen Fähigkeiten, sein Leistungsangebot bzw. seine Produktpalette mit dem vorhandenen Markt abzustimmen und überdies sich verändernden Marktsituationen anzupassen, überprüft werden (*Doralt/Renner, LVO, § 2 Tz 417*).

Die Beschwerdeführerin räumt zwar ein, dass es einen Markt für ihre Produkte gebe, führt jedoch zu ihrer Flexibilität, auf das Marktgeschehen zu reagieren, wortwörtlich aus: „*Wir sind fremdgesteuert, haben wir gute Kunden können wir gut wirtschaften, wenn nicht, dann nicht.*“ Es erfolgten auch tatsächlich keinerlei Maßnahmen, an dieser Situation etwas ändern zu wollen, was ein marktgerechtes Verhalten verunmöglicht.

Dies spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung (Z 5)

Bei Prüfung dieses Kriteriums spricht für die Annahme einer Einkunftsquelle, wenn der Steuerpflichtige seine Preisgestaltungsmöglichkeiten weitgehend ausnützt.

Dieses Kriterium zielt darauf ab, das am Markt mögliche Preispotenzial im Rahmen einer üblichen unternehmerischen Entscheidung auszunützen. Werden daher entweder – allenfalls sogar nicht einmal kostendeckende – oder überhöhte – und somit eine mögliche Käuferschicht abschreckende – Preise verlangt, spricht dies idR für Liebhaberei, wobei aber auf die besondere Lage des Einzelfalles einzugehen ist (*Doralt/Renner, LVO, § 2 Tz 419*).

Am Verhalten der Beschwerdeführerin sind keinerlei Ansätze zu erkennen, über die Preisgestaltung Einfluss auf die Vermarktung ihres Produktes zu nehmen.

Dies spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

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

Es ist zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die zur Verbesserung der Ertragslage führen. Insbesondere ist zu untersuchen, ob Maßnahmen ergriffen werden, die zu einer Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung geeignet sind.

Dabei kommt diesem Kriterium nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (zB Erkenntnis vom 9.12.2004, 2000/14/0115) eine besondere Bedeutung zu. Darunter fallen sämtliche Maßnahmen, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig Gewinn bringend zu gestalten (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038). Es müssen feststellbare Bemühungen eines Wirtschaftstreibenden, seine Betätigung als durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst objektiv nachvollziehbar zu indizieren (VwGH 14.4.1993, 90/13/0212).

Eine Maßnahme ist nur dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der sich Betätigende (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse, seien es gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten, reagiert. Ob eine strukturverbessernde Maßnahme letztlich erfolgreich war, ist für die Liebhabereibeurteilung nicht von Bedeutung. Das Nichtsetzen derartiger Maßnahmen rechtfertigt den Schluss, dass kein subjektives Ertragsstreben vorliegt (VwGH 30.7.2002, 96/14/0020).

Nähere Angaben hinsichtlich der konkret getroffenen Maßnahmen, die einer Strukturverbesserung dienlich sein könnten, liegen nicht vor. Daraus muss geschlossen werden, dass solche Maßnahmen nicht ergriffen, ja nicht einmal in Erwägung gezogen wurden.

Dies spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

Nachdem jedes einzelne Kriterium für sich untersucht worden ist, ist anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Nach dem Gesamtbild sprechen sämtliche Kriterien für das Vorliegen einer Liebhabereibetätigung. Damit ist keine Ertragsfähigkeit gegeben. Eine Einkunftsquelle liegt daher in den Streitjahren 2016 bis 2018 nicht vor.

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.

Da hinsichtlich der Liebhabereibetätigung (§§ 1 und 2 LVO) eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, ist eine Revision nicht zulässig.

Linz, am 4. Februar 2022