

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri1***, die Richterin ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf.-Adr***, über die Beschwerde vom 20. November 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 19. August 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 und Einkommensteuer 2013 Steuernummer ***Bf.StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Dezember 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: „Bf.“) bezog in den Jahren 2012 und 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Mit 01.11.2011 wurde dem Bf. eine Gewerbeberechtigung als Reiseleiter erteilt, welche mit Wirksamkeit ab 31.12.2013 ruhend gemeldet wurde. Am 03.11.2011 langte beim ***FA*** ein Fragebogen zur Betriebseröffnung ein, in welchem der Bf. die Aufnahme einer Tätigkeit als Reisebetreuer (Motorrad Tourguide) ab 01.11.2011 bekanntgab. Für 2011 wurden der voraussichtliche Umsatz mit € 0,00 und der voraussichtliche Verlust mit € 500,00 angegeben; für 2012 sollte der voraussichtliche Jahresumsatz € 9.000,00 und der voraussichtliche Gewinn € 4.400,00 betragen.

2. Für das Jahr 2011 erklärte der Bf. einen Verlust aus der Tätigkeit als Tour-Guide in Höhe von € 464,80.

3. In den **Einkommensteuererklärungen für die Streitgegenständlichen Jahre 2012** (vom 19.08.2013) **und 2013** (vom 04.04.2014) erklärte der Bf. u.a. Verluste aus dieser Tätigkeit (2012: € 4.477,56; 2013: € 5.568,07), die sich wie folgt zusammensetzen:

Einnahmen / Ausgaben	KZ	2012	2013
Veräußerungsgewinn	9020		583,89
Erlöse ohne § 109a	9040	3.240,00	750,00
übrige Erträge / Einnahmen	9090	309,21	293,05
<i>Einnahmen</i>		<i>3.549,21</i>	<i>1.626,94</i>
AfA Anlagevermögen	9130	2.806,82	2.510,74
Reise- und Fahrtspesen	9160	750,96	
Tatsächliche KFZ-Kosten	9170	967,58	752,92
Eigene Pflichtversicherungsbeiträge	9225	521,09	2.710,39
übrige Aufwendungen / Betriebsausgaben	9230	2.980,32	1.220,96
<i>Ausgaben</i>		<i>8.026,77</i>	<i>7.195,01</i>
Verlust		-4.477,56	-5.568,07

Die Einkommensteuer für das Jahr 2012 wurde am 20.08.2013 zunächst erklärungskgemäß veranlagt.

4. Im Zuge einer Nachschau wurde mit dem Bf. am **19.08.2014** eine **Niederschrift** aufgenommen. Darin wurde zu den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

Der Bf. habe die gewerbliche Tätigkeit als Tour-Guide (Reiseleiter) aufgenommen, weil er bereits seit 42 Jahren mit dem Motorrad fahre und in dieser Zeit eine Ausbildung zum Tour-Guide bei der Fahrschule Wittmann (München) in Deutschland absolviert habe. Im Zuge dessen sei im Jahr 2011 die Idee geboren worden, gemeinsam mit seiner Gattin eine gewerbliche Ausübung zu beginnen. Seine Gattin stelle die Motorräder zur Verfügung und er sei als Reiseleiter tätig.

Über Vorhalt, wonach lt. Homepage 3 Touren durchgeführt worden seien, aber nur eine Ausgangsrechnung (0000011) erklärt worden sei, führte der Bf. aus, dass die Bildergalerie auf der Homepage aus den Vorjahren stammen würde und nichts mit dem Jahr 2013 zu tun habe. Für das Jahr 2013 sei nur eine Ausfahrt durchgeführt und verrechnet worden. In den Jahren

2011 und 2012 sei keine einzige Ausfahrt selbst organisiert und verrechnet worden, sondern sei diese von Herrn ***1*** durchgeführt worden, für den er auch gefahren sei. Er selbst habe nur diese eine Ausgangsrechnung 0000011 im Jahr 2013 gestellt. Der Privatanteil von den Betriebsausgaben für das Jahr 2013 sei in Höhe von 10% von der Steuerberaterin geschätzt worden. Es existiere auch kein Fahrtenbuch. Er habe nur die Tour geplant und diese in einer Kleingruppe durchgeführt. Die Buchung und Abrechnung für Flug oder Hotel sei über das „***2***“ Reisebüro erfolgt. Weiters sei eine Kooperation zwischen Frau ***3*** und KTM Österreich Vertrieb GmbH für die Bereitstellung von neuen KTM-Modellen für die Reisen geplant gewesen. Leider sei diese nicht zu Stande gekommen (KTM habe sich geweigert die aktuellen Modelle zur Verfügung zu stellen) und somit sei die Vermietung der Motorräder ohne Bereitstellung eines Fahrers von der Gattin im Jahr 2013 wieder eingestellt worden.

Er habe sich entschlossen die Tätigkeit als Tour-Guide (Reiseleiter) per 31.12.2013 wieder einzustellen, da der Kooperationsvertrag zwischen KTM Österreich Vertrieb GmbH und seiner Gattin nicht zu Stande gekommen sei.

5. Am **19.08.2014** wurden der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 20.08.2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben sowie ein neuer **Einkommensteuerbescheid 2012** und der **Erstbescheid** bezüglich der **Einkommensteuer 2013** erlassen und ohne Zustellnachweis zugestellt. In diesen Bescheiden wurden die Verluste aus der Tätigkeit als Tourguide nicht anerkannt und die Tätigkeit nicht mehr als Einkunftsquelle behandelt. Zur Begründung der Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 wurde darauf verwiesen, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei. Die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb würden gem. § 1 Abs. 2 LVO steuerlich nicht anerkannt, da die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb von 2 Jahren eingestellt worden sei. Eine Unwägbarkeit anlässlich des Nichtzustandekommens eines Kooperationsvertrages zwischen KTM Österreich Vertrieb GmbH und der Gattin ***3*** für die Bereitstellung von Motorrädern ohne Fahrer habe hierbei keine Bedeutung, da diese bei den gewerblichen Einkünften der Gattin zu berücksichtigen sei. Der Steuerpflichtige habe unabhängig davon die Tätigkeit bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes weiterführen können. 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 oder Gesamtüberschusses 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. Treffe dies nicht zu, trete ein Liebhabereistatus ein und die Verluste seien steuerlich nicht anzuerkennen.

6. Am **20.08.2014** wurde der **Einkommensteuerbescheid 2013** vom 19.08.2014 gemäß § 293b BAO dahingehend berichtigt, dass – im Rahmen der Tätigkeit als Tour-Guide geltend

gemachten – Steuerberatungskosten in Höhe von € 753,60 als Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

7. Eine mit **22.08.2014** datierte **Niederschrift** über eine Nachschau gem. § 144 BAO entspricht im Wesentlichen der Begründung der Einkommensteuerbescheide vom 19.08.2014. Zusätzlich wurde festgehalten, dass die Steuerberatungskosten in Höhe von € 753,60 für das Jahr 2013 bei den Sonderausgaben berücksichtigt würden. Der Bf. weigerte sich die Niederschrift zu unterschreiben mit der Begründung, mit seiner Unterschrift nicht der Liebhaberei zustimmen zu wollen.

8. Am **16.09.2014** beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. die **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend die Einkommensteuer **2012** bis 31.10.2014. Mit Bescheid vom 19.09.2014 wurde die Frist antragsgemäß verlängert.

9. Mit Antrag vom Montag, **22.09.2014** wurde auch die **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Einkommensteuer **2013** bis 31.10.2014 beantragt. Mit Bescheid vom 29.09.2014 wurde auch diese Frist antragsgemäß verlängert.

10. Mit weiteren Anträgen vom 30.10.2014 wurden für 2012 und 2013 weitere **Fristverlängerungen** bis 28.11.2014 beantragt. Die Anträge wurden mit Bescheiden vom 10.11.2014 unter Setzung einer Nachfrist bis 21.11.2014 abgewiesen.

11. Mit zwei – im Wesentlichen identen – mit **19.11.2014** datierten, am **20.11.2014** eingebrachten **Beschwerden** bekämpfte der Bf. die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 19.08.2014 wegen der Nichtanerkennung von Verlusten und führte dazu zusammengefasst aus:

11.1. Anfechtungspunkte:

Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtberücksichtigung der erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Jahr 2012 habe der Bf. einen Gewerbebetrieb als Motorrad Tour-Guide eröffnet. Um am Markt als professioneller Tour-Guide wahrgenommen zu werden und seine Leistungen entsprechend an Veranstalter von Motorradtouren verkaufen zu können, seien durch den Bf. insbesondere folgende Handlungen im Jahr 2012 gesetzt worden:

- Absolvierung der Ausbildung zum Motorrad Tour Guide (MWZ Motorrad Weiterbildungszentrum, München),
- Kauf eines Motorrades der Marke KTM 990 Supermoto R
- Erwerb einer Homepage sowie von Visitenkarten usw.

Für das Jahr 2013 sei geplant gewesen, dass er zu einem großen Teil als Tour-Guide für das von seiner Gattin gegründete Unternehmen (Veranstaltung von Motorradtouren im In- und Ausland) tätig werde. Da sie ihr Unternehmen in Kooperation mit dem Motorradhersteller KTM betreiben habe wollen und diese Kooperation letztendlich nicht zustande gekommen sei, sei dem Bf. im Jahr 2013 sein geplanter Hauptauftraggeber weggefallen.

Da er während des Jahres 2013 erfolglos versucht habe, seine Leistungen als Tour-Guide an andere Anbieter von Motorradtouren zu verkaufen, dies aber nicht gelungen sei, sei zur Vermeidung eines noch größeren Schadens die Tätigkeit als Motorrad-Guide wieder eingestellt worden.

Aufgrund der vom Bf. gesetzten Maßnahmen stehe die im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 19.08.2014 angeführte Begründung, dass die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb gemäß § 1 Abs. 2 LVO nicht anerkannt würden (da die Tätigkeit vor Erreichen eines Gesamtgewinnes innerhalb von 2 Jahren eingestellt worden sei) nicht im Einklang mit den Ausführungen der LRL 2012.

11.2. Beantragte Änderungen:

Es werde beantragt die in den Jahren 2012 und 2013 entstandenen Verluste in Höhe von € 4.477,56 bzw. € 5.568,07 in voller Höhe als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen.

Sofern dem Antrag nicht gefolgt werde, werde entsprechend Rz 127 der LRL die Berücksichtigung von folgenden bisher im Einkommen aus Gewerbebetrieb enthaltenen Sonderausgaben beantragt:

- Pflichtbeiträge Gewerbliche Sozialversicherung in Höhe von € 521,09 (2012) und € 2.710,39 (2013)
- Steuerberatungskosten in Höhe von € 801,90 (2012) und € 753,60 (2013)

11.3. Begründung:

Der Bf. habe im Jahr 2012 seinen Gewerbebetrieb in der Erwartung eröffnet, dass er als Motorrad-Guide für diverse Anbieter von Motorradtouren tätig sein werde, wobei als Hauptauftraggeberin ab dem Jahr 2013 seine Gattin geplant gewesen sei.

Diese habe ab 2013 in Kooperation mit dem Motorradhersteller KTM Motorradtouren anbieten wollen, wobei von KTM immer die neuesten Motorräder (dieser Umstand wäre auch besonders beworben worden und man hätte sich dadurch auch ein größeres Interesse bei den potentiellen Kunden erwartet) zur Verfügung gestellt hätten werden sollen. Da diese Kooperationsvereinbarung nicht zustande gekommen sei, dem Bf. somit sein geplanter Hauptauftraggeber weggefallen und eine Kompensation mit anderen Auftraggebern nicht

gelingen sei, habe er seine unternehmerische Tätigkeit ungeplant nach nur 2 Jahren im Jahr 2013 wieder einstellen müssen.

Lt. LRL sei im Fall von Betätigungen, bei denen eine Einkunftsquelle vermutet werde, das Vorliegen von Einkünften zunächst anzunehmen. Liebhaberei liege nur im Ausnahmefall vor, und zwar dann, wenn die Absicht einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei. Gemäß Rz 10 der LRL sei eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweise, nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259).

Dass die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit als Motorrad Tour-Guide als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO anzusehen sei, sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters zu verneinen. Insbesondere aus dem Umstand, dass der Bf. seine Leistungen als Tour-Guide allgemein am Markt (über seine Homepage) angeboten und sich somit ernsthaft bemüht habe mit seiner Tätigkeit Einnahmen und auch einen Gesamtüberschuss zu erzielen, spreche für das Vorliegen einer Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO.

Aber selbst wenn eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO vorliegen sollte, sei zu beachten, dass gemäß Rz 70 der LRL bei Beendigung einer Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes, für die jedoch ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten gewesen sei, für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen sei, wenn Unwägbarkeiten im Sinne der Rz 16 der LRL vorliegen würden.

Lt. Rz 16 der LRL sei Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung trete. Würden daher durch unerwartete Umstände (zB unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, schwere Erkrankung, Arbeitsunfähigkeit und vergleichbare Unwägbarkeiten) unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auftreten, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken würden, seien diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018; VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158; VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038; VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 3.7.1996, 92/13/0139).

Da der Bf. nach Ansicht des steuerlichen Vertreters eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO ausübe, sei ferner darauf hinzuweisen, dass hinsichtlich der im Anlaufzeitraum erzielten Verluste in den Rz 37ff ausgeführt werde, dass bei Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO die in den ersten drei bis fünf Kalenderjahren bzw. Wirtschaftsjahren anfallenden Verluste steuerlich anzuerkennen seien. Mit der Berücksichtigung von Verlusten im Anlaufzeitraum trage die Verordnung typisierend dem Gesichtspunkt Rechnung, dass das Anfallen von Verlusten in den

ersten Jahren einer Betätigung nicht ungewöhnlich sei und im Interesse der Gesamrentabilität in Kauf genommen werden müsse (Rz 37 LRL).

Gemäß Rz 39 der LRL seien für den Anlaufzeitraum die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO nicht zu prüfen. Die steuerliche Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre bleibe auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ergebe, dass auf Grund der Prüfung anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO keine Einkunftsquelle vorliege.

Sei die Betätigung somit auf Grund der konkreten Ausgestaltung nicht von vornherein als aussichtslos erkennbar, stehe der Anlaufzeitraum nach Rz 43 der LRL jedenfalls zu (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0062). Die Beendigung einer Tätigkeit allein spreche nicht dafür, dass die Betätigung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum angelegt gewesen sei.

Da der Bf. sein Unternehmen im Jahr 2012 mit der Absicht gegründet habe, dauerhaft Leistungen als Tour-Guide, mit dem Ziel einen Gesamtüberschuss zu erzielen, anzubieten und diese Leistungen auch werbewirksam am Markt unter anderem mittels seiner Homepage beworben habe und die im Jahr 2013 erfolgte Einstellung auf Grund eines nicht erwarteten Wegfalls seines geplanten Hauptauftraggebers notwendig gewesen sei, seien die im Anlaufzeitraum 2012 und 2013 angefallenen negativen Einkünfte entsprechend der oben angeführten Aussagen in den LRL jedenfalls anzuerkennen.

Werde gemäß Rz 127 der LRL für eine Tätigkeit Liebhaberei angenommen, seien

- Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung einschließlich Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der selbständig Erwerbstätigen (als freiwillige Weiterversicherung, vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038) und
- Steuerberatungskosten (LStR 2002 Rz 563a)

als Sonderausgaben absetzbar. Die an die Gewerbliche Sozialversicherung bezahlten Pflichtbeiträge in Höhe von € 521,09 (2012) und € 2.710,39 (2013) sowie Steuerberatungskosten in Höhe von € 801,90 (2012) und € 753,60 seien als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

11.4. Zusammenfassung:

Die im Jahr 2012 vom Bf. aufgenommene Tätigkeit als Motorrad Tour-Guide, einschließlich seiner Vorbereitungshandlungen, sei eine auf Dauer angelegte Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften und zur Erzielung eines Gesamtüberschusses gewesen. Die auf Dauer angelegte Tätigkeit sei insbesondere auch durch den Außenauftritt (Homepage, Visitenkarten, div. Werbemaßnahmen) dokumentiert worden.

Aufgrund eines im Jahr 2013 eingetretenen, durch den Bf. nicht beeinflussbaren, Umstand hätten die bei Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit geplanten Umsätze nicht erzielt werden

können, weshalb zur Vermeidung eines größeren Gesamtschadens die betriebliche Tätigkeit wieder eingestellt worden sei. Wie in den LRL ausgeführt werde, liege trotz der Beendigung der Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) eine Einkunftsquelle dann vor, wenn die Betätigung auf Grund unvorhergesehener Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten beendet werde und bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nachvollziehbar bestanden habe.

12. Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 30.01.2015**, zugestellt am 06.02.2015, wurden der Einkommensteuerbescheid 2012 dahingehend abgeändert, dass – im Rahmen der Tätigkeit als Tour-Guide geltend gemachte – Steuerberatungskosten in Höhe von € 801,90 als Sonderausgaben berücksichtigt wurden, und die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 20.08.2014 als unbegründet abgewiesen.

In der am 04.02.2015 separat zugestellten Begründung vom 02.02.2015 wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt und Folgendes ausgeführt:

Die Tätigkeit als Motorrad-Tour-Guide sei mit 01.11.2011 begonnen und mit 31.12.2013 wieder beendet worden (vgl. Betriebseröffnungsfragebogen vom 02.11.2011, Gewerberegisterauszug vom 02.11.2011, Nichtbetriebsmeldung vom 28.01.2014 und Betriebsaufgabe-Gewinnermittlung zum 31.12.2013). Lt. Niederschrift vom 19.08.2014 fahre der Bf. bereits seit 42 Jahren mit dem Motorrad. Nach Absolvierung einer Ausbildung zum Tour-Guide sei die Tätigkeit begonnen worden. Die Ehefrau des Bf. habe die Motorräder zur Verfügung stellen sollen und er sei als Reiseleiter tätig gewesen. Die Tour sei lediglich geplant und in Kleingruppen durchgeführt worden. Buchung von Flug und Hotel sei über ein Reisebüro erfolgt.

Lt. Niederschrift vom 19.08.2014 sei lediglich eine Kooperation zwischen ***3*** und KTM Österreich Vertrieb GmbH für die Bereitstellung von neuen KTM-Modellen für die Reisen geplant gewesen. Diese Kooperation sei jedoch nicht zustande gekommen. Frau ***3*** habe somit 2013 die Vermietung von Motorrädern wieder eingestellt. Auch der Bf. habe die Tätigkeit eingestellt.

Bei Beginn der Betätigung sei er 57 Jahre alt gewesen.

Sowohl 2012 als auch 2013 sei den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen jeweils lediglich eine Einnahme zu entnehmen. Lt. Niederschrift vom 19.08.2014 sei 2011 und 2012 keine einzige Ausfahrt selbst organisiert und verrechnet worden. Im Jahr 2013 sei nur eine Ausfahrt durchgeführt worden. 2012 hätten die Einnahmen € 3.240,00 betragen und die Fixkosten (Abschreibung, Service, Sozialversicherung und Versicherung) mit zusammen € 3.947,93 diese Einnahmen überstiegen. 2013 hätten die Einnahmen € 750,00 betragen und die Fixkosten (Abschreibung und Sozialversicherung) mit zusammen € 5.478,24 diese Einnahmen überstiegen.

Es seien ausschließlich Verluste erklärt worden.

Nach § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung (LVO) sei Liebhaberei zu vermuten bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Dazu würden beispielsweise die Tätigkeiten von Reiseschriftstellern, Sportamateuren, Musikern etc. zählen.

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei, sei nicht auf die Neigung des Steuerpflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweise (VwGH 30.07.2002, 96/14/0116).

Die Vermutung könne gemäß § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden, wenn die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung nicht geändert werde.

Aufgrund des Umstandes, dass 2012 und 2013 jeweils nur eine Einnahme ersichtlich sei und nur 2013 eine Tour organisiert worden sei, sei von einem sehr geringen Tätigkeitsumfang auszugehen. Es seien ausschließlich Verluste erwirtschaftet worden. Ein weiterer Anhaltspunkt für die nichterwerbswirtschaftliche Betätigung sei, dass das Motorradfahren konkret seiner seit 42 Jahren bestehenden in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche. Im vorliegenden Fall werde die Tätigkeit nebenberuflich in der Freizeit ausgeübt. Der Lebensunterhalt sei durch die nichtselbständige Tätigkeit gedeckt, und sei der Bf. zu Beginn bereits 57 Jahre alt gewesen. Die Tätigkeit eines Tour-Guides stelle daher nach Anlegung eines abstrakten Maßstabes eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO dar, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei.

Nach ständiger Rechtsprechung sei von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen, wenn bereits die Fixkosten (gegenständlich Abschreibung, Service, Versicherung, Sozialversicherung) höher seien als die erzielten Einnahmen (vgl. VwGH 23.04.1998, 96/15/0014; UFS 07.01.2004, RV/0592-W/02 zu einem vergleichbaren Fall).

Wäre die Betätigung in der bisher ausgeübten geringfügigen Art und Weise weitergeführt worden, so ergäbe sich kein Gesamtgewinn.

Das Nichtzustandekommen des Kooperationsvertrags zwischen ***3*** und KTM Österreich Vertrieb GmbH stelle ein allgemeines wirtschaftliches Risiko von Frau ***3*** dar.

Die bloße Möglichkeit des Abschlusses eines Kooperationsvertrages mit einem Motorradhersteller durch eine Auftraggeberin, aus dem indirekt höhere Umsätze erhofft worden seien, könne aufgrund des Unsicherheitsmoments nicht in eine realistische Planung

und Prognose aufgenommen werden. Nicht nachweisbar sei, ob und in welcher Höhe sich dadurch überhaupt eine Umsatzsteigerung ergeben hätte. Maßgeblich für die Prognose seien die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden (so Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 169). Die tatsächlichen und realistischen Verhältnisse würden zeigen, dass offenbar auch aufgrund des erfolglosen Anbietens der Leistungen gegenüber anderen Anbietern, in der angebotenen Art und Weise kein höherer Umsatz erzielbar und wahrscheinlich sei. Dass nach den gegebenen und realistischen Verhältnissen ein Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar gewesen wäre, sei daher nicht nachgewiesen worden.

Lasse die Art der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, liege ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt hätten, jedenfalls Liebhaberei vor.

Die bezahlten Steuerberatungskosten würden 2012 Sonderausgaben darstellen. Im Jahr 2013 seien die Sonderausgaben soweit möglich bereits berücksichtigt worden.

13. Mit **Vorlageanträgen vom 25.02.2015** beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerden gegen die Bescheide vom 19.08.2014 an das Bundesfinanzgericht und stellte Anträge auf die Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Betreffend die Beschwerdegründe wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

14. Im **Vorlagebericht vom 21.11.2018** wurde auf die Begründungen zu den Bescheiden vom 19.08.2014 sowie zu den Beschwerdeentscheidungen vom 30.01.2015 verwiesen.

15. Mit der Vorlage der Beschwerde wurden auch diverse Aktenteile vorgelegt wie:

- Gewerberegisterauszug und Nichtbetriebsmeldung: Daraus ist ersichtlich, dass dem Bf. mit 01.11.2011 eine Gewerbeberechtigung als Reiseleiter erteilt wurde und die Gewerbeberechtigung als Reiseleiter ab 31.12.2013 ruhend gemeldet wurde.
- Fragebogen zur Betriebseröffnung
- Niederschriften vom 19.08.2014 und 22.08.2014
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2012 und 2013 inkl. Anlagenverzeichnis 2012: Daraus gehen folgende Beträge hervor:

2012

Einnahmen

14.04.2012	***1*** **1***, AR 0000010	3.240,00
31.12.2012	Privatanteil f. Motorrad 10%	309,21

Summe KZ 9040	3.549,20
---------------	----------

Ausgaben

Abschreibungen inkl. GWG

16.03.2012	Cam For Pro, Go Pro HK Hero 2, Ladegerät	454,80
	Abschreibungen laut AVZ	2.352,02
	Summe KZ 9130	2.806,82

Reise- u Fahrtspesen

16.-21.01.2012	***4***-München-***4*** 440 km	184,80
22.-24.06.2012	***4***-Auerberg-***4*** 628 km	263,76
24.-27.05.2012	***4***-Kaunertal-***4*** 720 km	302,40
	Summe KZ 9160	750,96

KFZ Kosten

13.02.2012	***8***, Lock Träger	279,00
13.04.2012	***12***, Reifen	173,60
26.04.2012	***12***, Reifen	116,00
16.05.2012	***5***, 1. Service KTM 990SMR	180,00
13.07.2012	***5***, 7.500 km Service	218,98
	Summe KZ 9170	967,58

Pflichtversicherungsbeiträge

29.02.2012	GSVG, Unfallvers. 1. Qu.	41,15
31.05.2012	GSVG, Unfallvers. 2. Qu.	24,75
16.08.2012	GSVG, Vorschr. 3. Qu.	455,19
	Summe KZ 9225	521,09

übrige Sonstige Aufwendungen

Fortbildungsaufwendungen

16.01.2012	Star Inn ÜN Tour-Guide Ausbildung	425,00	
20.01.2012	Fahrschule Wittmann Tour Guide Ausb.	860,00	
12.06.2012	Motorradweiterb. Zentrum Praxistage 2	199,00	
Büromaterial, Gebühren			
01.02.2012	Pagro, Stempel, Kassabuch	22,17	
14.05.2012	Pagro, Stempel	16,99	
07.02.2012	Media Markt, Can.2971B001	26,99	
18.06.2012	vöcklaDruck, Visitenkarten	102,00	
11.06.2012	WKO, Grundumlage	102,00	
12.12.2012	Siebsoft, Domain Gebühren	91,35	
Betriebs-/Verbrauchsmaterial			
02.02.2012	***6***, Profi Steckschule, Visir	111,88	
Versicherung			
14.05.2012	Allianz Soll/Haben Betriebsvers.	221,04	
Steuerberatungskosten			
03.12.2012	Simson, Hon. 4364	801,90	
	Summe KZ 9230		2.980,32
Ergebnis			-4.477,56

[...]

2013**Einnahmen**

02.04.2013	***7***, AR 0000011	750,00	
31.12.2013	Privatanteil f. Motorrad 10%	293,05	
	Summe KZ 9040		1.043,05

Ausgaben

Abschreibungen inkl. GWG

12.09.2012	Saturn, Canon Pixma	100,00	
	Abschreibungen laut AVZ	2.410,74	
	Summe KZ 9130		2.510,74
KFZ Kosten			
28.02.2013	***10***, Motorradöl	208,80	
12.03.2013	***11***, Rep. Motorradsitz	86,09	
12.08.2013	***5***, Rep. KTM SMR 990 - 14.813 km	458,03	
	Summe KZ 9170		752,92
Pflichtversicherungsbeiträge			
07.01.2013	GSVG 4. Qu. 2012	471,15	
28.02.2013	GSVG 1. Qu. 2013	500,51	
31.05.2013	GSVG 2. Qu. 2013	781,62	
02.09.2013	GSVG 3. Qu. 2013	476,75	
02.12.2013	GSVG 4. Qu. 2013	480,36	
	Summe KZ 9225		2.710,39
übrige Sonstige Aufwendungen			
Büromaterial, Gebühren			
02.04.2013	SiebSoft, Domain Renewei	17,55	
30.06.2013	WKO, Grundumlage	102,00	
10.09.2013	Siebsoft, Domain Registrierung	17,55	
09.12.2013	SiebSoft, Domain Gebühren	73,15	
Versicherung			
06.02.2013	Allianz Soll/Haben Betriebsvers.	257,11	
Steuerberatungskosten			
05.09.2013	Simson, Hon. 780	711,60	
15.10.2013	Simson, Hon. 996	42,00	

Summe KZ 9230	1.220,96
Ergebnis	-6.151,96

16. Mit Beschluss vom 04.07.2022 wurde der Bf. ersucht, hinsichtlich der in den Jahren 2012 und 2013 im Rahmen der Tätigkeit als Motorrad-Tourguide als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen (Abschreibungen auf das Anlagevermögen, Reise- und Fahrtspesen, KFZ-Kosten, Fortbildungsaufwendungen, Büromaterial, Gebühren, Betriebs-/ Verbrauchsmaterial, Versicherungen [inkl. Aufteilung der Pflichtversicherungsbeiträge in Kranken- / Unfall- / Pensionsversicherung], Steuerberatungskosten, etc.) die Richtigkeit der Ausgaben der Höhe und dem Grunde nach, sowie deren betriebliche Veranlassung, binnen vier Wochen durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Weiters wurde er um Stellungnahme dazu, dass für das Jahr 2012 sowohl Kilometergelder als auch tatsächliche KFZ-Kosten geltend gemacht wurden, bzw. gegebenenfalls um diesbezügliche Richtigstellung und um Bekanntgabe, wie die Privatanteile berechnet wurden, ersucht.

17. Am 04.08.2022 rief der Bf. bezüglich des o.a. Ergänzungsersuchens beim Bundesfinanzgericht an und teilte mit, dass er die im Vorhalt angeforderten Unterlagen nicht vorlegen könne, da er diesbezüglich keine Unterlagen mehr habe, weil damals alle Unterlagen dem Finanzamt übergeben worden seien. Der Bf. gab an, dass er damals für die Teilnehmer alles gebucht gehabt habe und dann die Stornogebühren habe zahlen müssen, weil er von KTM plötzlich keine Motorräder mehr bekommen habe und von KTM unter Druck gesetzt worden sei. Er sei auf den Stornogebühren sitzen geblieben, weil KTM einen Rückzieher gemacht habe.

18. Die Einsicht in den elektronischen Akt des Finanzamts zur Nachschau (BP2000) brachte zusätzlich folgende Unterlagen:

- Kooperationsvertrag vom 18.12.2012 zwischen der Gattin des Bf. und KTM Österreich Vertriebs-GmbH
- Rechnung von ***2*** vom 27.02.2013 an die Gattin des Bf. bzgl. der Verrechnung von Stornogebühren in Höhe von € 4.902 (netto) für Flüge in Zusammenhang mit einer Motorradreise nach Sardinien
- Homepage ***9*** (dl. 28.07.2014), ***9***/unternehmen (dl. 28.07.2014) ***9***/touren (dl. 13.08.2014) und ***9***/uns-konzept (dl. 28.07.2014)
- Gewerberegisterabfrage
- Versicherungsdatenauszug
- KFZ-Anmeldungen

19. Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 13.12.2022 behauptete der Bf., dass ein Vertrag zwischen ihm und seiner Ehegattin vorläge, er könne diesen aber derzeit nicht vorlegen, da er nicht wisse, wo dieser sei. Der Senatsvorsitzende hielt dazu vor, dass er sowohl im Verwaltungsverfahren als auch im Gerichtsverfahren aufgefordert worden war, relevante

Unterlagen vorzulegen. Dazu stellt der Vorsitzende fest, dass weder die belangte Behörde noch das Gericht wissen könne, welche Unterlagen tatsächlich vorhanden seien und wies nach Einwand des Bf.: „wo soll ich nach so langer Zeit die Unterlagen hernehmen“ daraufhin, dass nach den Bestimmungen der BAO eine Aufbewahrungspflicht hinsichtlich beschwerderelevanter Unterlagen bis zum Abschluss des jeweiligen Verfahrens besteht.

Daraufhin erklärte der Bf., dass sämtliche Unterlagen beim Finanzamt abgegeben worden seien. Laut Vertreter der belangten Behörde seien vom Finanzamt sämtliche verfahrensrelevanten Aktenteile vorgelegt worden.

Der Bf. führte an, dass die Tätigkeit für ihn in der Absicht geschehen sei, gewerblich tätig zu werden und dies nicht als „Hobby“ zu verstehen gewesen sei. Er verwehre sich gegen die Bezeichnung als „Liebhaberei“, wobei der Senatsvorsitzende versuchte den steuerrechtlichen Begriff „Liebhaberei“ entsprechend klarzustellen.

Der Bf. brachte über Befragen des Senatsvorsitzenden vor, dass der Sachverhalt offenkundig sei und stellte keine weiteren Beweisanträge.

Seitens der belangten Behörde wurde die Anerkennung der geleisteten Sozialversicherungsbeiträge sowie für 2012 der Steuerberatkungskosten als Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG und in diesen Punkten eine Abänderung der angefochtenen Bescheide beantragt. Der Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Bf. war bis 30.06.2012 hauptberuflich als Vertreter tätig und bezog im gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Im Fragebogen zur Betriebseröffnung gab der Bf. die Aufnahme einer Tätigkeit als Reisebetreuer (Motorrad Tourguide) ab 01.11.2011 bekannt. Für 2011 wurden der voraussichtliche Umsatz mit € 0,00 und der voraussichtliche Verlust mit € 500,00 und für 2012 der voraussichtliche Jahresumsatz mit € 9.000,00 und der voraussichtliche Gewinn mit € 4.400,00 angegeben. Der Bf. war von 01.11.2011 bis 29.01.2014 im Zentralen Gewerberegister als Reiseleiter eingetragen.
2. Bei Anmeldung der Tätigkeit als Motorrad-Tour-Guide durch den Bf. war dieser bereits seit 42 Jahren Motorradfahrer (s. Niederschrift vom 19.04.2014). Im Jänner und Juni 2012 absolvierte er eine Ausbildung zum Tour-Guide.
3. 2011 hatte der Bf. die Idee, dass seine Gattin Motorräder zur Verfügung stellen würde und er als Reiseleiter tätig würde. Ein diesbezüglicher Vertrag des Bf. mit dessen Gattin wurde nicht vorgelegt.

4. Die Gattin des Bf. unterzeichnete zwar am 18.12.2012 einen Kooperationsvertrag mit KTM Österreich Vertriebs-GmbH betreffend Sonderkonditionen für 16 Motorräder für über ihr Einzelunternehmen angebotene Motorradreisen mit Lieferdatum Ende Februar 2013. Diese Vereinbarung wurde aber nicht umgesetzt und die von ihr geplante Vermietung von Motorrädern im Jahr 2013 wieder eingestellt. Am 27.02.2013 wurden der Gattin des Bf. von einem Reisebüro Stornokosten betreffend eine Motorradreise nach Sardinien in Rechnung gestellt.
5. In den Jahren 2011 und 2012 organisierte der Bf. keine Ausfahrten, sondern ist er nur bei einer von Herrn ***1*** durchgeführten Ausfahrt für diesen gefahren, wofür er am 14.04.2012 Einnahmen in Höhe von € 3.240,00 erzielte. Für das Jahr 2013 wurde vom Bf. nur eine Ausfahrt an ***7*** um € 750,00 verrechnet, wobei er die Tour nur geplant und durchgeführt hat und die Buchung und Abrechnung für Flug und Hotel über ein Reisebüro erfolgten.
6. Der Bf. verfügte über ein im Jahr 2006 angemeldetes Motorrad und erwarb im April 2012 zusätzlich ein Motorrad der Marke „KTM 990 Supermoto“, welches am 30.04.2012 vom Bf. angemeldet wurde. Das Anmeldedatum entspricht dem Erstzulassungsdatum. Am 13.07.2012 wurde ein „7.500-Km-Service“ durchgeführt. Am 12.08.2013 betrug der Kilometerstand 14.813 km. Hinsichtlich der Aufwendungen in Zusammenhang mit dem KTM-Motorrad (AfA Motorrad, AfA Anmeldung Motorrad, AfA Navi, Kfz-Kosten) wurde in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ein Privatanteil von 10% angesetzt. Zusätzlich wurden im Mai und Juni 2012 Kilometergelder für 1.348 Km geltend gemacht. Es wurde kein Fahrtenbuch geführt. Das Motorrad wurde überwiegend privat genutzt.
7. Laut Einkommensteuererklärungen wurden in den Jahren 2011 bis 2013 ausschließlich Verluste erwirtschaftet. Den Einnahmen (ohne Privatanteile) in den Jahre 2012 (in Höhe von € 3.240,00) und 2013 (in Höhe von € 750,00) standen Ausgaben in Höhe von € 8.026,77 (2012) bzw. € 7.195,01 (2013) gegenüber. In den geltend gemachten Ausgaben sind auch Kosten, deren (volle) Abzugsfähigkeit fraglich ist (z.B. Kilometergelder zusätzlich zu tatsächlichen Kfz-Kosten, Kamera) enthalten. Allerdings übersteigen die Ausgaben auch ohne Berücksichtigung dieser Kosten die Einnahmen in beiden Jahren deutlich.
8. Die Anschaffung der Website ***9*** erfolgte laut Anlagenverzeichnis am 06.12.2012. Es wurden Visitenkarten angeschafft. Weitere Werbemaßnahmen wurden nicht nachgewiesen.
9. Von den entrichteten Vorschreibungen der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (2012: € 521,09, 2013: € 2.710,39) entfallen im Jahr 2012 € 282,34 und im Jahr 2013 € 1.721,39 auf Pensionsversicherungsbeiträge. Die Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 29.02.2012 und 31.05.2012 betreffen ausschließlich Unfallversicherungsbeiträge für November 2011 bis März 2012 (in Höhe von € 41,15) und April bis Juni 2012 in Höhe von € 24,75. Die Zahlung für das 4. Quartal 2012 erfolgte im Jänner 2013.
10. Die Tätigkeit wurde vom Bf. mit 31.12.2013 wieder beendet.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteilichvorbringen.

Die Höhe der Sozialversicherungsbeiträge ergibt sich aus den vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen. Hinsichtlich der Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge wurden keine Unterlagen vorgelegt. Die Beitragsgrundlagen für 2012 sind dem Versicherungsdatenauszug nicht zu entnehmen. Für 2013 wurde die Beitragsgrundlage mit € 6.453,36 angegeben, was der monatlichen Mindestbeitragsgrundlage von € 537,78 entspricht. Die Vorschreibungen 2013 enthalten aber offensichtlich auch Nachverrechnungen aus dem Vorjahr. Dass die Zahlungen für das 1. und 2. Quartal 2012 ausschließlich Unfallversicherungsbeiträge betreffen, ergibt sowohl aus der Angabe „GSVG, Unfallvers. 1. Qu.“ bzw. „GSVG, Unfallvers. 2. Qu.“ in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen als auch aus den Beträgen (2012: € 8,25 p.m.). Für das 3. Quartal 2012 wurden € 455,19 bezahlt. Abzüglich der Unfallversicherungsbeiträge in Höhe von € 24,75 verbleiben € 430,44, die auf Pensionsversicherungsbeiträge (gem. § 27 Abs. 2 GSVG: 17,5 %), Krankenversicherungsbeiträge (7,65%) und Selbständigenvorsorge (1,53%) entfallen. Der Anteil der Pensionsversicherungsbeiträge beträgt daher € 282,34.

Im Jahr 2013 wurden insgesamt Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 2.710,39 entrichtet. Abzüglich der Unfallversicherungsbeiträge von € 24,75 für das 4. Quartal 2012 und € 101,76 für das 1. bis 4. Quartal 2013 verbleiben € 2.583,88, die laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Höhe von € 446,40 das 4. Quartal 2012 und in Höhe von € 2.137,48 das Jahr 2013 betreffen. Der Anteil der Pensionsversicherungsbeiträge (gem. § 27 Abs. 2 GSVG: 2012: 17,5%, 2013: 18,5 %) wurde daher mit € 1.721,39 errechnet.

Der in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen mit nur 10% angesetzte Privatanteil bezüglich Aufwendungen für das Motorrad ist nicht nachvollziehbar. Beim am 30.04.2012 erstmals zugelassenen Motorrad KTM 990 Supermoto wurde bereits am 13.07.2012 ein „7.500-Km-Service“ durchgeführt, obwohl aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in diesem Zeitraum nur Fahrten über insgesamt 1.348 Km ersichtlich sind, für welche noch dazu Kilometergelder geltend gemacht wurden. Die einzige im Jahr 2012 verrechnete Ausfahrt fand bereits vor Anmeldung dieses Motorrads statt. Am 12.08.2013 betrug der Kilometerstand 14.813 km, obwohl nur eine einzige betriebliche Ausfahrt (um nur € 750,00) zwischen Juli 2012 und August 2013 in Rechnung gestellt wurde. Das Motorrad wurde daher weitaus überwiegend privat genutzt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1. Rechtslage

Gemäß **§ 1 Abs. 1** der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung – **LVO**; idF BGBl. II Nr. 1999/15) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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.

Liebhaberei ist bei einer Betätigung gemäß **§ 1 Abs. 2 LVO** anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

§ 2 LVO idF BGBl. II Nr. 15/1999 lautet auszugsweise:

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

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) (...)

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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.

Bei der Ermittlung des Einkommens sind gemäß **§ 18 Abs. 1 Z 2 1. TS EStG 1988** (idF BGBl. I Nr. 112/2011) Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) sowie gemäß **§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** Steuerberatungskosten als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2011) normiert:

Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt und/oder
- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

3.1.2. Erwägungen

Vor der Liebhabereibeurteilung ist zu untersuchen, ob erklärte Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse durch entsprechende Korrekturen zu vermindern oder zu beseitigen sind (mwN Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 21a, LVO Rz 330). Können Verluste durch Kürzung überhöhter Aufwendungen beseitigt werden, sind die Einkünfte anzuerkennen (UFS 17.1.2012, RV/1166-W/06).

Die Richtigkeit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen hinsichtlich der angesetzten Privatanteile, der Kilometergelder und der Abzugsfähigkeit von Ausgaben für eine Kamera wurde nicht nachgewiesen. Eine entsprechende Korrektur würde zwar zu einer Reduktion der Verluste führen, würde diese aber nicht beseitigen.

Da somit vom Vorliegen von laufenden Verlusten auszugehen ist, hat eine Liebhabereibeurteilung zu erfolgen.

Tätigkeiten, die typischerweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO), sind insbesondere solche, die ohne Zusammenhang

mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise mit der Lebensführung, d.h. der Privatsphäre, zu tun haben.

Ob eine Betätigung typisch erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfangs zu beurteilen. Dabei kommt es nicht auf die konkrete Neigung eines Abgabepflichtigen an, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen einer Durchschnittsbetrachtung einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 28.11.2007, 2004/15/0128).

Das gelegentliche Unternehmen von Motorradtouren in einer Kleingruppe ist üblicherweise durch besondere persönliche Interessen motiviert und weist somit typischerweise einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung auf. Die Tätigkeit wurde zunächst nur nebenberuflich betrieben und erreichte (mit nur einer Ausfahrt pro Jahr) eindeutig nie einen Umfang, der auch nur annähernd einer erwerbswirtschaftlich betriebenen Tätigkeit entsprochen hätte. Die Aussicht, daraus einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist angesichts der damit verbundenen Kosten von vornherein unwahrscheinlich und die Ausübung nur möglich, wenn der Lebensunterhalt anderweitig gesichert ist. Somit steht nicht die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund, sondern eine besondere Neigung. Es liegt daher eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO vor.

Treten in den in § 1 Abs. 2 LVO angeführten Fällen Verluste auf, ist grundsätzlich Liebhaberei zu vermuten. Damit die Betätigung dennoch als Einkunftsquelle anzuerkennen ist, muss ein Gesamtgewinn in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sein (vgl.

Jakom/Laudacher EStG, 2021, § 2 Rz 258). Nach ständiger Judikatur des VwGH (z.B. VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171) trifft den Abgabepflichtigen die Beweislast zur Widerlegung der Liebhabereivermutung.

Es ist Sache des Steuerpflichtigen eine realistische Prognoserechnung vorzulegen und ein positives Gesamtergebnis anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 19.4.07, 2006/15/0055). Unbestimmte Vorbringen oder die bloße Behauptung erwartbarer Überschüsse (ohne Dokumentation) reichen zur Anerkennung der Verluste nicht aus (vgl. VwGH 20.12.12, 2009/15/0033, VwGH 19.4.07, 2006/15/0055, UFS 21.3.2011, RV/4207-W/09). Dem Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen kommt entsprechende Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.6.06, 2002/13/0036). Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als die bei der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (vgl. VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Entscheidend sind tatsächlich eingetretene Verluste und Gewinne, nicht aber angestrebte und nicht eingetretene (Jakom/Laudacher EStG, 2021, § 2 Rz 241).

Eine Prognoserechnung wurde vom Bf. nicht vorgelegt, sondern wurden nur im Fragebogen zur Betriebseröffnung der vom Bf. geschätzte voraussichtliche Jahresumsatz 2012 (in Höhe von € 9.000,00) und der voraussichtliche Gewinn (in Höhe von € 4.400,00) bekanntgegeben, woraus sich geplante Ausgaben in Höhe von € 4.600,00 ergeben.

Einerseits reicht das nicht aus, um das Gesamtergebnis anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen und andererseits liegt nicht einmal eine realistische Prognose betreffend Umsatz und Gewinn für 2012 vor. Nicht nur, dass der tatsächliche Umsatz mit € 3.240,00 nur rund ein Drittel des prognostizierten Umsatzes betrug, es lagen auch die geltend gemachten Ausgaben mit € 8.026,77 um fast 75% über den geschätzten Ausgaben und würden auch die tatsächlich anzuerkennenden Ausgaben die Umsätze deutlich übersteigen.

In der Begründung der Beschwerde wurde ausgeführt, dass der Bf. im Jahr 2012 seinen Gewerbebetrieb in der Erwartung eröffnet habe, dass er als Motorrad-Guide für diverse Anbieter von Motorradtouren tätig sein werde, wobei als Hauptauftraggeberin ab dem Jahr 2013 seine Gattin geplant gewesen sei. Es gibt aber weder konkrete Verträge des Bf. mit den „diversen Anbietern“ noch mit seiner Gattin, noch gibt es sonstige Unterlagen, welche die prognostizierten Umsätze stützen würden. Die bloße Behauptung, dass seine Gattin Motorräder zur Verfügung stellen würde, und der Abschluss eines Kooperationsvertrags zwischen seiner Gattin und KTM mehr als ein Jahr nach Aufnahme seiner Tätigkeit reichen für die steuerliche Anerkennung der Verluste nicht aus. Im Übrigen sind die Probleme seiner Gattin mit KTM für die Nichteinhaltung der Prognose für 2012 schon deshalb bedeutungslos, da diese erst ab 2013 Hauptauftraggeberin sein sollte.

Bei einer Prognoserechnung sind in der Branche gewöhnlich auftretende Geschäftsrisiken miteinzubeziehen, nicht aber Unwägbarkeiten. Unwägbarkeiten können als Umstände angesehen werden, die atypisch für den Geschäftsablauf sind und die der Steuerpflichtige auch nicht beeinflussen kann (vgl. mwN Jakom/Laudacher EStG, 2021, § 2 Rz 243 ee).

Der Bf. hat laut seinen Angaben den Betrieb aufgegeben, weil der Kooperationsvertrag zwischen KTM Österreich Vertrieb GmbH und seiner Gattin nicht zu Stande gekommen sei und sich KTM geweigert habe, die aktuellen Modelle zur Verfügung zu stellen.

Selbst wenn es eine fremdübliche (den Anforderungen an Verträge unter nahen Angehörigen entsprechende) Vereinbarung des Bf. mit seiner Gattin gegeben hätte, würde die Weigerung von KTM, ihr die aktuellen Modelle zur Verfügung zu stellen, keine Unwägbarkeiten, sondern vielmehr geradezu typische und hinsichtlich des Risikos ihrer Verwirklichung vorhersehbare Risiken, darstellen. Dass ein potentieller Geschäftspartner nicht zu einem Vertragsabschluss zu den erhofften Konditionen bereit ist, gehört zum gewöhnlichen Risiko eines Unternehmers.

Es fehlt somit jeglicher Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung.

Konnte ein Gesamterfolg von vornherein in einem absehbaren Zeitraum nach der Art der Betätigung nicht erwartet werden, liegt bei vorzeitiger Beendigung der Betätigung (auch bei Einstellung aufgrund von Unwägbarkeiten) Liebhaberei vor (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2021, § 2 Rz 263 ee). Sogar wenn man also – wie der steuerliche Vertreter – von Unwägbarkeiten ausgehen würde, läge von Beginn an Liebhaberei vor.

Aber selbst wenn man die Einschätzung des steuerlichen Vertreters teilen würde, dass es sich um eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO gehandelt habe, wäre Voraussetzung für Anerkennung als Einkunftsquelle, dass die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist insbesondere anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Es genügt nicht, dass der Steuerpflichtige die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen, sondern es muss die Absicht anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Vom Bf. wurden ausschließlich Verluste erklärt. Die geltend gemachten Verluste sind jährlich angestiegen und haben die Erlöse deutlich überstiegen. Die erzielten Umsätze waren so gering, dass schon alleine die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Motorrad in beiden Jahren die Umsätze überstiegen und im Jahr 2013 die Pflichtversicherungsbeiträge um ein Vielfaches höher waren als die Einnahmen. Seitens des Bf. wurden keine Anhaltspunkte geliefert, die das Vorliegen marktkonformen Verhaltens in Bezug auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung belegen würden. Abgesehen von einer Website, die gut ein Jahr nach Anmeldung des Gewerbes angeschafft wurde, wurden keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt. Die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist daher nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar.

Die konkrete Gestaltung der Tätigkeit war ungeeignet, daraus nachhaltig laufende Gewinne erwarten zu dürfen und insbesondere einen Gesamtüberschuss binnen eines absehbaren Zeitraumes zu erzielen. Außerdem wurde sie nach nur etwas mehr als zwei Jahren (wegen typischer Betätigungsrisiken) wieder beendet.

Wurde eine Betätigung nach mehrjähriger Verlustzielung eingestellt und fehlte objektiv gesehen in diesem Zeitraum die Möglichkeit, einen Gesamtgewinn zu erzielen, oder mangelte es an der Absicht dazu, liegt keine Einkunftsquelle vor (VwGH 14.4.1994, 93/15/0185).

Da somit keine Einkunftsquelle vorliegt, steht auch kein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO zu. Im Übrigen dürfte gem. § 2 Abs. 2 IS LVO selbst bei Vorliegen einer Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO ein Anlaufzeitraum nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls

damit zu rechnen wäre, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird, was im vorliegenden Fall zutrifft.

Im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung verpflichtend zu leistende Pensionsbeiträge sind, soweit diese Beiträge auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführen sind, als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038) und daher in voller zu Höhe zu berücksichtigen. Die übrigen Pflichtversicherungsbeiträge aus der Liebhabereitätigkeit sind grundsätzlich als Topfsonderausgaben (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG) zu berücksichtigen, wirken sich im Jahr 2012 aufgrund des € 60.000 überschreitenden Gesamtbetrags der Einkünfte allerdings nicht und im Jahr 2013 aufgrund Überschreitens des Höchstbetrags von € 2.920 und der Einschleifregelung nur in Höhe von € 14,66 aus.

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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die oben zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 13. Dezember 2022