

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WTH Mares, Bartos & Partner Steuerberatung KG, Dresdner Straße 87 Tür A21, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 19. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 22. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2016 sowie Umsatzsteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2016 sowie Umsatzsteuer 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 sowie Umsatzsteuer 2016 bleiben unverändert.
Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2016 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern für die Jahre 2012 bis 2016 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hatte seit dem Jahr 2000 bis zum Februar 2018 ein Antiquitätengeschäft bzw. den Handel mit Souvenirs und Geschenken in ***1*** betrieben. Das Handelsgeschäft hatte die Bf. von ihrem Vater im Jahr 2000 übernommen. Die Betriebsaufgabe des Handelsbetriebes erfolgte per 28.2.2018.

Wie den Akten der Abgabenbehörde entnommen werden konnte, erklärte die Bf. von Beginn an, also seit dem Jahr 2000, für diesen Handelsbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wobei es

sich dabei, bis auf einige wenige Jahre, stets um Verluste handelte. Die Bf. verfügte zudem über unabhängig vom Betrieb erhaltene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Vollzeitbeschäftigung sowie in den Jahren 2009 bis 2012 auch über Einkünfte aus einer Beteiligung an einer KG.

Hinsichtlich der Jahre 2009 bis 2011 fand bei der Bf. eine Außenprüfung (AP) statt, die mit **Bericht vom 9.1.2014** abgeschlossen wurde.

Dem Bericht waren u.a. folgende Feststellungen zu entnehmen:

In den geprüften Jahren seien nur Verluste angefallen und seien diese durch ein Darlehen des Vaters der Bf. abgedeckt worden. Zum 14.9.2013 habe dieses Darlehen bereits mehr als Euro 121.000 betragen.

Zu diesem Darlehen habe es keine schriftliche Unterlage gegeben. In einer der AP vorgelegten Bestätigung des Vaters vom 9.12.2013 zum mündlich vereinbarten Darlehen, seien keine Angaben über die Darlehenshöhe, den Darlehensrahmen, den Zinssatz, die Besicherung, den Rückzahlungszeitpunkt enthalten gewesen. Der Text lautete *„Bestätigung – Hiermit bestätige ich, Herr ***2***, den mündlich getroffenen Darlehensvertrag mit Frau ***Bf1***. Die Rückzahlung erfolgt mit dem jeweils aktuellen Zinssatz und nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.“*

Die AP anerkannte für den Prüfungszeitraum das Darlehen nicht, da nicht sichergestellt sei, dass das Darlehen bzw. diese Zinsen überhaupt bezahlt werden würden.

Die AP kam zum Schluss, dass es sich bei dem Gewerbebetrieb in 1010 Wien, um Liebhaberei handle, da sich das Ausmaß des Gesamtverlustes stets vergrößere und sich die Verluste negativ entwickelten. Das Verhältnis der Verluste zu den Überschüssen sei negativ.

Die steuerliche Vertretung argumentiere, dass im gesamten Zeitraum Gewinnerzielungsabsicht bestanden habe. Der Grund für die Verluste sei in unerwarteten Umständen aufgrund diverser Baustellen in der Umgebung und den daraus folgenden Einnahmeausfällen zu sehen. Seit dem Jahr 2007 habe es sechs verschiedene Baustellen gegeben. Ohne diese wäre ein Überschuss zu erzielen gewesen. Nach dem Abschluss der Baustellen solle das „Goldene Quartier“, ein exquisites Geschäftsviertel mit noblem Hotel, belebt werden und sei ab 2015 mit Überschüssen zu rechnen.

Infolge dieser Angabe und Prognose seien laut AP die Einkommensteuerbescheide ab dem Jahr 2009 vorläufig zu erlassen. Dadurch solle in der Folge eine Prüfung der Angaben und der Prognose ermöglicht werden.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009, 2010 und 2011 wurden dementsprechend nach der AP am 13.1.2014 vorläufig erlassen.

Auch die Einkommensteuerbescheide für die Folgejahre 2012 bis 2015 wurden durch die Abgabenbehörde jeweils vorläufig erlassen.

Der Betrieb in 1010 Wien wurde am 28.2.2018 aufgegeben.
Die Abgabenbehörde hielt demzufolge fest, dass dadurch der verlängerte Beobachtungszeitraum als beendet zu beurteilen gewesen sei.

Mit **Datum 22.6.2018** wurden sodann die **Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2015** endgültig erlassen und für das **Jahr 2016** ein endgültiger Erstbescheid erlassen. Die Veranlagung der **Umsatzsteuer für das Jahr 2016** erfolgte gemäß der Erklärung ebenfalls mit Datum 22.6.2018.

In der Bescheidebegründung führte die Behörde an, dass infolge der Betriebsaufgabe ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliege. Seit 2009 habe sich der Gesamtverlust stetig erhöht und seien auch nach Wegfall der Baustellen im Jahr 2015 die Umsätze nicht signifikant gestiegen. Für das Jahr 2016 liege wieder ein Verlust iHv Euro 30.528,30 vor.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei der Betrieb als Liebhaberei einzustufen und liege einkommensteuerrechtlich keine Einkunftsquelle vor. Die Verluste sowie der Gewinn des Jahres 2015 seien nicht anzuerkennen und blieben bei Festsetzung der Einkommensteuer jeweils außer Ansatz.

Aus den Unterlagen war zu entnehmen, dass die Ergebnisse des Betriebes in 1010 Wien ab dem Jahr 2000 bis 2008 einen Verlust von insgesamt rund 72.000 Euro ergeben hatten und stellten sich für die Folgejahre wie folgt dar:

2009 – 16.464,40 Verlust

2010 – 11.428,75 Verlust

2011 – 32.495,43 Verlust

2012 – 6.732,74 Verlust

2013 – 26.196,74 Verlust

2014 – 13.626,94 Verlust

2015 – 1.337,15 Gewinn

2016 – 30.528,30 Verlust.

Mit **Schriftsatz vom 18.7.2018** wurde gegen die Bescheide vom 22.6.2018 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2016 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 **Beschwerde** erhoben.

Die Beschwerde richtete sich gegen die Aberkennung der Tätigkeit als einkommensteuerrechtliche Einkunftsquelle und der damit verbundenen Festsetzung der Einkünfte mit Null.

Es wurde die antragsgemäße Veranlagung beantragt.

In der Begründung wurde u.a. argumentiert, dass bei dem in Rede stehenden Betrieb ein Gewerbebetrieb in der Wiener Innenstadt vorgelegen sei, der mit Geschenken und Souvenirs gehandelt habe. Der Betrieb habe über ein Geschäftslokal mit Auslage und Dienstnehmern

verfügt und weise das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes auf. Wenn die Behörde auf einen Liebhabereibetrieb schließe, so sei dies gemäß Liebhabereiverordnung nicht korrekt. Es handle sich eindeutig um eine Tätigkeit mit der Annahme einer Einkunftsquelle. Es sei unerheblich ob in einem Beobachtungszeitraum tatsächlich ein Gesamtgewinn erzielt worden sei, wenn die auftretenden Verluste durch unvorhersehbare Ereignisse (Unwägbarkeiten) verursacht würden und die Kriterienprüfung eine Gewinnerzielungsabsicht ergebe. Bei Gewerbebetrieben könne Liebhaberei nur in besonderen Ausnahmefällen angenommen werden. Das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren reiche nicht aus um fehlendes Gewinnstreben und somit eine fehlende Einkunftsquelle anzunehmen.

Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste sei bis 2013 mit Unwägbarkeiten aufgrund der erläuterten Baustellen zu erklären. Ab 2013 hätten sich die Verluste vermindert und sei 2015 ein Gewinn von Euro 1.500 erzielt worden.

Die Verluste hätten nicht annähernd die Umsätze erreicht. Informationen zu Vergleichsbetrieben lägen der Bf. nicht vor, jedoch sei die fehlende Kundenfrequenz aufgrund der vielen Baustellen verlustverursachend gewesen. Bei entsprechender Kundenfrequenz wäre die Erwirtschaftung eines Gewinnes sicher gewesen. Hinsichtlich des marktgerechten Verhaltens wurde angeführt, dass durch Rundgänge in der Wiener Innenstadt laufend Marktrecherchen durchgeführt worden seien. Die Preise seien im mittleren Preissegment gelegen und habe man Waren verkauft (Geschenke, Souvenirs ...) die typischerweise in solchen Geschäften angeboten wurden. Man habe sowohl beim Sortiment als auch bei den Öffnungszeiten experimentiert um auf die Kundenwünsche (Touristen) einzugehen. Die Kriterienprüfung ergebe jedenfalls eine Einkunftsquelle, die mit klassischem Unternehmerrisiko behaftet gewesen sei.

Die Tätigkeit sei objektiv geeignet gewesen einen Gesamterfolg zu erzielen. Es hätten sich jedoch die hohen Erwartungen mit Ende der Baustellen und bezogen auf das „Goldene Quartier“ nicht erfüllt. Dieses Projekt habe sich nicht entsprechend entwickelt, sodass wieder Unwägbarkeiten im Sinne der Liebhabereiverordnung vorgelegen seien.

Als im Jahr 2017 klar geworden sei, dass mit keiner Verbesserung der wirtschaftlichen Lage zu rechnen sei, sei die Entscheidung, wie auch in der LVO vorgegeben, getroffen worden, den Betrieb aufzugeben. Um den Verlust möglichst gering zu halten, sei das Geschäft bis zum Ende der Kündigungsfrist des Mietvertrages geöffnet geblieben. Die Beendigung sei somit ein Ausfluss marktgerechten Verhaltens. Private Motive hätten bei der Beendigung keine Rolle gespielt.

Stelle sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO erst nach einer gewissen Zeit heraus, dass sie keinen Erfolg bringen werde, sei sie dennoch eine Einkunftsquelle. Erst wenn die Tätigkeit nach diesem Zeitpunkt nicht eingestellt werde, sei sie als Liebhaberei ab diesem Zeitpunkt zu qualifizieren.

Der Beschwerde lagen Zeitungsartikel das „Goldene Quartier“ betreffend aus den Jahren 2015 bis 2018 bei.

Es wurden die antragsgemäßen Veranlagungen sowie die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in mündlicher Verhandlung beantragt.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2016 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 mit **Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 20.8.2018** als unbegründet ab.

Die Behörde hielt fest, dass die Art der Bewirtschaftung keine Gewinnabsichten habe erkennen lassen. Die langjährige Umsatzsituation sei nicht dazu geeignet, bei Anstellung von Personal, Gewinne zu erzielen. Da die Bf. selbst als Vollzeitbeschäftigte in einem anderen Unternehmen tätig sei, sei sie gezwungen gewesen Personal einzustellen. Das Weiterführen des Betriebes trotz ständiger Verluste basiere daher offensichtlich auf persönlichen Beweggründen. Es sei aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von einem Liebhabereibetrieb auszugehen.

Mit Schreiben vom **23.8.2018 wurde ein Vorlageantrag** hinsichtlich der o.a. angeführten BVE gestellt. Weitere Angaben zum Sachverhalt bzw. zu den Ausführungen der Behörde in der BVE waren im Vorlageantrag nicht enthalten.

Es wurde die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes durch den Senat in mündlicher Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) mit **Vorlagebericht vom 17.7.2019** vorgelegt.

In der Stellungnahme führte die Abgabenbehörde u.a. aus, dass sich aus der gegenständlichen Tätigkeit von Beginn bis Ende nur Verluste ergeben hätten. Aufgrund der kontinuierlichen Erhöhung der Verluste bestehe aus Sicht der Abgabenbehörde hinsichtlich des Gewerbebetriebes Liebhaberei. Die angeführten Unwägbarkeiten, die genannten Baustellen, könnten nicht allein für die Verlustentwicklung verantwortlich sein. Es habe zwischen Erlösen und Aufwendungen kein adäquates Verhältnis bestanden. Es seien keine ersichtlichen Maßnahmen gesetzt worden, wodurch die Aufwendungen reduziert und die Verluste vermindert worden seien.

Die Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 1.2.2024 wurde auf die Entscheidung durch den Senat sowie auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gegenständlich ist aufgrund der vorliegenden Jahresergebnisse der Jahre 2009 bis 2016, des Gesamtergebnisses, der Feststellungen infolge einer Außenprüfung (AP) für die Jahre 2009 bis 2011 sowie der weiteren Beurteilung des Beobachtungszeitraumes ab 2009 durch die Abgabenbehörde strittig, ob die Betätigung der Beschwerdeführerin (Bf.) eine Einkunftsquelle

oder Liebhaberei darstellt. Die Begriffe Einkünfte und Einkommen setzen eine Tätigkeit voraus, bei der die Absicht besteht insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen.

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hatte seit dem Jahr 2000 bis zum Februar 2018 ein Antiquitätengeschäft in ***1*** betrieben. Das Handelsgeschäft, u.a. mit Souvenirs und Geschenken, hatte die Bf. von ihrem Vater im Jahr 2000 übernommen. Die Betriebsaufgabe des Handelsbetriebes erfolgte per 28.2.2018.

Für die Jahre 2009 bis 2011 inkl. Nachschau für 2012 und 2013 hatte eine Außenprüfung (AP) stattgefunden.

Wie den Akten der Abgabenbehörde entnommen werden konnte, erklärte die Bf. von Beginn an, also bereits seit dem Jahr 2000, für diesen Handelsbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wobei es sich bei den Einkünften, bis auf geringe Gewinne in einigen wenigen Jahren (2001, 2003 und 2015), stets um Verluste handelte.

Die Bf. erklärte zudem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Vollzeitbeschäftigung sowie in den Jahren 2009 bis 2012 auch Einkünfte aus einer Beteiligung an einer KG.

Die Verluste für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2009 bis 2016 betrugen insgesamt rund Euro 137.400,00; der einzige im Jahr 2015 erzielte Gewinn betrug Euro 1.337 (siehe im Detail Darstellung in den Entscheidungsgründen).

Die Bf. war infolge ihrer anderweitigen Vollzeitbeschäftigung selbst nicht im Betrieb tätig, sondern hatte seit 2003, d.h. in den gesamten Jahren bis 2018 für den Betrieb des Geschäftes eine vollbeschäftigte Angestellte. Es handelte sich dabei um ihre Schwester, sowie zusätzlich zeitweise um eine geringfügig beschäftigte Arbeitskraft. Der Personalaufwand betrug in den Jahren ansteigend zwischen Euro 41.800 bis zuletzt im Jahr 2016 knapp Euro 50.300. Die Aufwendungen für die Geschäftsmiete bewegten sich ansteigend zwischen Euro 26.800 und Euro 30.400 im Jahr 2016.

Die Behörde stellte im Zuge der AP fest, dass die Verluste durch ein nicht näher spezifiziertes „Darlehen“ des Vaters der Bf., es waren weder die Darlehenshöhe, noch die Darlehensrückzahlung oder Zinsen konkret vereinbart, abgedeckt wurden. Das Darlehen belief sich im Jahr 2015 bereits auf insgesamt Euro 133.900.

Den Unterlagen war zu entnehmen, dass in den gegenständlichen Jahren im Zusammenhang mit der strittigen Tätigkeit Steuerberatungskosten angefallen waren.

Diese betrugen für

2012 – 1.620,68

2013 – 4.162,67

2014 – 4.545,93

2015 – 3.709,43

2016 – 4.926,00.

Rechtslage

Die Anwendung der Liebhabereiverordnung wird durch den Anfall von Jahresverlusten ausgelöst.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO (Liebhabereiverordnung)** 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.

§ 2 Abs. 1 LVO

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 (Kriterienprüfung)

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).

Abs. 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.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß **§ 3 Abs. 1 LVO** der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

§ 6 LVO – Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Steuerberatungskosten, die in einem Jahr angefallen sind, in welchem nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist, und die an sich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren sind, sind gemäß **§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** als Sonderausgaben abzugsfähig und bei Ermittlung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Erwägungen

Zur Einkunftsquelleneigenschaft

Als unstrittig war festzustellen, dass der von der Bf. geführte Handelsbetrieb als Gewerbebetrieb und dadurch als Betätigung zu beurteilen war, die unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren war. D.h. es war grundsätzlich das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Fallen bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen.

Strittig war, ob der von der Bf. seit dem Jahr 2000 geführte Betrieb in der betriebenen Art und Weise in den Jahren ab 2009 eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei darstellte.

Zu den Argumenten in der Beschwerde war durch das Bundesfinanzgericht (BFG) festzustellen. Die Tatsache, dass die Bf. vom Vorliegen eines Gewerbebetriebes ausging, war allein nicht als ausreichend zu beurteilen, um das Vorliegen von Liebhaberei zu verneinen.

Aufgrund der laufend in den Jahren 2009 bis 2016 anfallenden Verluste war die Gewinnerzielungsabsicht mittels einer Kriterienprüfung iSd § 2 Abs. 1 LVO zu überprüfen. Anzumerken ist dazu, dass sich die Kriterienprüfung lt. LVO als eine demonstrative Aufzählung darstellt und als Akt der Beweiswürdigung anzusehen ist.

§ 2 Abs. 1 LVO enthält schematisierte Kriterien die Wirtschaftlichkeit betreffend. Deren Analyse soll zum Schluss führen, ob sich die Gewinnerzielungsabsicht an Hand von im Wirtschaftsleben üblichen Verhaltensweisen sinnvoll und nachvollziehbar darstellt. Das Beurteilungsschema ist flexibel und es ist zunächst jedes Kriterium für sich zu prüfen. Die Beurteilung ist jedoch dann nach dem sich ergebenden Gesamtbild der Kriterien zu treffen. Einzelne Kriterien sind nicht allein ausschlaggebend; es kommt jedoch dem Einsatz

strukturverbessernder Maßnahmen und den Ursachen der Verluste entscheidende Bedeutung zu.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Generell kann bei Vorliegen beträchtlicher Verluste von Liebhaberei gesprochen werden. Im gegenständlichen Fall bewegten sich die jährlichen Verluste (siehe oben) zwischen rund Euro 6.700 und Euro 32.500. Es konnte für den vorliegenden achtjährigen Zeitraum nicht von einer rückläufigen Tendenz gesprochen werden. Es lagen vielmehr Ergebnisse vor, die nach oben und nach unten abwichen. Der lediglich in einem Jahr erzielte geringfügige Gewinn, konnte die beträchtlichen Verluste von insgesamt Euro 137.400 nicht dahingehend beeinflussen, als in einem einigermaßen absehbaren Zeitraum mit der Erzielung eines Gesamtüberschusses hätte gerechnet werden können.

Die Verluste wurden durch Zuzahlungen des Vaters der Bf. gedeckt. Die Bf. verfügte über ein Einkommen aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit und konnte somit ihren Lebensunterhalt ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung bestreiten.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Wie schon oben ausgeführt, erzielte die Bf. im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum jährliche Verluste.

Der Gesamtverlust betrug über die Jahre 2009 bis 2016 rund Euro 137.400. Der einmalige Gewinn im Jahr 2015 betrug Euro 1.337 und stand damit in keiner relevanten Relation zu den bisher vorliegenden Verlusten. Vielmehr konnte vom Vorliegen eines Zufallgewinnes ausgegangen werden.

Im Ergebnis war festzustellen, dass das Verhältnis der Verluste zum einmaligen Gewinn somit gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle gesprochen hat.

Verlustursachen im Verhältnis zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen

Zu diesem Kriterium konnte keine exakte Klärung der Ursachen getroffen werden. Die Bf. konnte zu vergleichbaren Betrieben keine Angaben machen. Die Bf. brachte lediglich vor, dass der Betrieb mit seinem Sortiment und der Preisgestaltung mit ähnlichen Geschäften in der Umgebung vergleichbar gewesen wäre.

Grundsätzlich kann eine Verlustursache nicht allein in einer schlechten Lage des Geschäftes, d.h. in Umständen, die von außen einwirken, gesehen werden. Jedoch argumentierte die Bf. damit, dass es aufgrund von Bautätigkeiten in der Umgebung zu einer Beeinträchtigung der Kundenfrequenz gekommen wäre. Man habe gehofft, dass sich die Ertragslage nach Ende dieser Bautätigkeiten im Zusammenhang mit der Attraktivität des sogenannten „Goldenen Quartiers“ verbessern werde. Tatsächliche und nachvollziehbare Angaben, z.B. zur Kundenfrequenz lagen seitens der Bf. nicht vor. Die Argumente waren auch dahingehend nicht als stichhaltig zu beurteilen, als mit dem Betrieb der Bf. von Beginn an, also bereits lange vor der Bautätigkeit, Verluste erzielt wurden. Die der Beschwerde beigelegten Zeitungsartikel das

„Goldene Quartier“ betreffend, bezogen sich auf die Jahre 2015 bis 2018 und war daraus kein Rückschluss auf die beschwerdegegenständlichen Jahre zu ziehen.

Zieht man jedoch die Organisation des Betriebes heran, d.h. die „inneren“ Umstände, so war festzustellen, dass keine nachvollziehbaren Schritte der Bf. im Bereich Werbung und Marketing vorlagen um den Außenauftritt zu verändern und die Ertragslage zu verbessern. Dies und auch die Tatsache, dass im Bereich des Lohnaufwandes über die Jahre keine Schritte gesetzt wurden, diesen zu senken, sprachen gegen die tatsächliche Gewinnerzielungsabsicht der Bf.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und die Preisgestaltung

Hier wäre zu prüfen, ob und wie auf die Aufnahme der angebotenen Produkte am Markt reagiert wird und wie die Preisgestaltung erfolgte.

Dazu wurde seitens der Bf. sowohl im AP-Verfahren als auch im gegenständlichen Verfahren lediglich vorgebracht, dass sich die Preise im mittleren Preissegment bewegten und dass durch Rundgänge in der Inneren Stadt bei vergleichbaren Betrieben Marktrecherchen betrieben wurden. Bei Sortiment und Öffnungszeiten wurde experimentiert um den Kundenwünschen gerecht zu werden.

Über diese allgemeinen Auskünfte hinausgehende, konkrete Angaben wurden dazu nicht gemacht. Aus den Unterlagen waren diese allgemeinen Auskünften nicht nachvollziehbar.

Die Argumente der Bf. stützten sich auf die nach ihrer Ansicht nicht beeinflussbaren Unwägbarkeiten aufgrund der Baustellensituation in der Nähe des Geschäftes und die dadurch fehlende Kundenfrequenz. Dazu war festzustellen, dass sich die Umsätze der Jahre 2009 und 2010 auf gleichem Niveau befanden und, wenn auch ein Rückgang feststellbar war, sich in den Jahren ab 2011 ebenfalls auf einem gleichbleibenden Niveau darstellten.

Weiters war festzustellen, dass auch nach Ende der Bautätigkeiten keine Änderung der Verlustsituation eingetreten war.

Auch die Beurteilung des Wareneinkaufes ließ auf keine erfolgte Reaktion auf die jährlichen Verluste schließen. Es war festzustellen, dass der Aufwand 2009, 2010, 2011 und 2013 auf nahezu gleichem Niveau verblieben war, obwohl die Umsätze sanken. Und auch wenn der Einkauf in den Jahren 2012, 2014, 2015 und 2016 auf zwar etwas niedrigerem, jedoch wiederum ähnlichem, Niveau erfolgte, änderte dies nur wenig bis gar nichts an der Höhe der jährlichen Verluste.

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

Hier war zu prüfen, welche Maßnahmen gesetzt wurden, um die Ertragslage zu verbessern.

Zieht man dazu die Unterlagen der Bf. heran, so war festzustellen, dass es in den gegenständlichen Jahren zu keinen Veränderungen in der Organisation des Betriebes gekommen war. Die Bf. hatte das Geschäft im Jahr 2000 vom Vater übernommen und in der Folge nebenberuflich betrieben. Zum Betrieb war eine Angestellte nötig. Dabei handelte es sich um die Schwester der Bf. Eine Veränderung des Personalaufwandes war dahingehend feststellbar, als die Personalkosten in den Jahren stetig anstiegen. Demzufolge waren keine

Maßnahmen zur Kostensenkung in diesem Bereich gesetzt worden. Ebenso unverändert stellten sich der Wareneinkauf und die Mietaufwendungen dar. Etwaig gesetzte Werbemaßnahmen fanden in den Geschäftsunterlagen keinen Niederschlag, war doch lediglich daraus zu entnehmen, dass sich der diesbezügliche Aufwand zum Großteil in einem niedrigen zwei- und dreistelligen Bereich bewegte. Wenn die Bf. vage vorbrachte, dass Marktrecherchen erfolgt wären und man das Sortiment den Kundenwünschen angepasst hätte, so waren diese Bemühungen weder nachvollziehbar noch hatten sie einen Niederschlag in der Ertragslage gefunden.

Insgesamt waren keine strukturverbessernden Schritte feststellbar, die dazu geführt hätten, dass die Tätigkeit, zumindest längerfristig, gewinnbringend gestaltet worden wäre. Eine Verbesserung der Ertragslage war im gesamten Zeitraum nicht eingetreten.

Die behauptete subjektive Gewinnerzielungsabsicht der Bf. war aufgrund der Prüfung nach den objektiven Kriterien im Ergebnis nicht als gegeben zu beurteilen.

Ein weiteres Indiz, dass für das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht bei der Bf. gesprochen hatte, war im Inkaufnehmen, d.h. im Dulden der Verluste aufgrund offensichtlich persönlicher Motive zu sehen.

Nicht nur dass die Bf. den Betrieb des Vaters nahezu unverändert übernommen hatte, und man in gewisser Weise von Weiterführung einer Tradition sprechen konnte, war dadurch die Möglichkeit gegeben, der Schwester der Bf. ein Angestelltenverhältnis zu bieten. Ab dem Jahr 2003 war die Schwester der Bf. im Betrieb angestellt. Dadurch wurde die Beschäftigung der Schwester gesichert und war die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung einer nahen Angehörigen möglich.

Die insbesondere auch aufgrund dieser Aufwendungen im Betrieb entstandenen Verluste wurden durch ein „Privatdarlehen“ des Vaters der Bf. gedeckt.

Die Bf. selbst bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Angestelltenverhältnis und verfügte damit über Einnahmen, ohne durch die Verluste in der Existenz bedroht gewesen zu sein oder Handlungen setzen zu müssen.

Infolge der vorgenannten Ergebnisse der zu prüfenden Kriterien kam das BFG in Beurteilung des Gesamtbildes zum Schluss, dass die in Rede stehende Tätigkeit, das Führen des Handelsbetriebes in den Jahren 2009 bis 2016 nicht als Einkunftsquelle, sondern als einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei einzustufen war.

Die Abgabenbehörde hatte daher zu Recht im beschwerdegegenständlichen Zeitraum, bei Ermittlung des Einkommens und Festsetzung der Einkommensteuer, die Anerkennung der Verluste, aber auch die Berücksichtigung des Gewinnes des Jahres 2015 versagt.

Beurteilung von Steuerberatungskosten im Liebhabereizeitraum

Die Steuerberatungskosten, die an sich als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu qualifizieren waren, waren gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 als Sonderausgaben abzugsfähig

und den Berechnungen zugrunde zu legen.

Jene Steuerberatungskosten, die der Bf. in den Jahren entstanden sind und den Unterlagen zur Einkünfteermittlung für die Jahre 2012 bis 2016 zu entnehmen waren, waren als Sonderausgaben bei Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen.

Die Kosten betrugen:

2012 – 1.620,68 Euro

2013 – 4.162,67 Euro

2014 – 4.545,93 Euro

2015 – 3.709,43 Euro

2016 – 4.926,00 Euro.

Umsatzsteuer 2016

Grundsätzlich war der von der Bf. geführte Handelsbetrieb als Gewerbebetrieb und dadurch als Betätigung zu beurteilen, die unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren war.

Dass die Tätigkeit in der Folge einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei zu beurteilen war, war für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht entscheidend.

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen, vorliegen.

Somit war im Fall der Bf. die Festsetzung der Umsatzsteuer erklärungskonform erfolgt und der Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2016 durch die Abgabenbehörde zu Recht erlassen worden.

Im **Ergebnis** kam das BFG zum Schluss, dass die Beschwerde betreffend die Jahre 2009 bis 2016 sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer als auch der Umsatzsteuer des Jahres 2016 abzuweisen war.

Hinsichtlich der Jahre 2012 bis 2016 waren die Einkommensteuerbescheide infolge Berücksichtigung der Steuerberatungskosten abzuändern.

Die Entscheidung war wie im Spruch angeführt zu treffen.

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.

Es liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt; die Entscheidung weicht weder von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab noch fehlt eine solche Rechtsprechung.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

BEILAGE: Blatt 1 – 5

Wien, am 25. April 2024