

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des GM, Station Manager und Pilot, W, vertreten durch Dr. Österreicher und Dr. Staribacher OEG, Wirtschaftstreuhandkanzlei, 1010 Wien, Hegelgasse 8, vom 26. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 30. Mai 2001 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1998, 1999 und 2000 nach der am 5. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

**Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.**

**Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.**

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist im Streitzeitraum bei AL als Station Manager beschäftigt und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Seit dem Jahr 1992 machte er in seinen Erklärungen Verluste aus selbstständiger Arbeit geltend. Die Verluste resultierten aus einer Tätigkeit als Pilot, aus der er in einigen Jahren gar keine Einnahmen erzielte, in zwei Jahren nur geringfügige. In den Jahren 1996 und 1997 erzielte der Bw. Einnahmen und wies positive Ergebnisse aus dieser Tätigkeit aus.

Nachfolgend werden die vom Bw. mit dieser Tätigkeit erzielten Ergebnisse tabellarisch übersichtlich dargestellt:

Jahre	Einnahmen	Gewinn/Verlust lt. Erkl. (bzw. Vlg)

1992	0	-100.227
1993	0	-149.378
1994	0	-50.907
1995	0	-93.934
1996	20.600	+5.498
1997	33.250	+5.084
1998	0	-24.593
1999	0	-15.440
2000	0	-15.340
2001	0	-14.066
2002	0	-70.108
2003	0	-13.367
Gesamtverlust		<b>-536.778</b>

Die Finanzbehörde erließ die Bescheide für die Jahre 1995 bis 1996 erst vorläufig.

Der Bescheid betreffend das Jahr 1998 erging am 15.12.1999 unter Berücksichtigung des Verlustes aus der Tätigkeit als Pilot endgültig. Am 30.5.2001 wurde das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1998 wieder aufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen, der den Verlust aus der Tätigkeit als Pilot nicht mehr berücksichtigte.

Per 30.5.2001 wurden die Bescheide betreffend 1995 und 1996 für endgültig erklärt und der Verlust im Jahr 1995 und der Gewinn im Jahr 1996 aus der Tätigkeit als Pilot nicht mehr angesetzt.

Die Bescheide betreffend die Jahre 1999 und 2000 ergingen endgültig, die Verluste aus der Tätigkeit als Pilot wurden nicht berücksichtigt.

Begründend führte die Finanzbehörde aus, dass diese Tätigkeit keine Einkunftsquelle darstelle.

Mit Schreiben vom 26. Juni 2001 und vom 6. Juli 2001 wurde Berufung eingebracht. Die Berufung richtete sich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2000 und

gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1997.

Begründend führte der Bw. aus, dass er aktiv die hauptberufliche Tätigkeit als Berufs- und Linienpilot anstrebe und beabsichtige, seine Tätigkeit als Station Manager aufzugeben. Er beabsichtige auf selbständiger oder nichtselbständiger Basis als Pilot zu arbeiten. Er habe daher die feste Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen und werde diesen auch erzielen. Die ohne Prüfung der näheren Umstände der Pilotentätigkeit vorgenommene Würdigung als Liebhaberei könne daher nicht geteilt werden. Betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens seien keinerlei Voraussetzungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1997 vorgelegen. Die Frage des Vorliegens von Liebhaberei sei eine Rechtsfrage, welche nicht zur Erlassung eines Wiederaufnahmbescheides geeignet sei.

Über Aufforderung der Finanzbehörde legte der Bw. eine Prognoserechnung für die Jahre 2002 und 2003 vor. Für das Jahr 2002 ging er dabei von erwarteten Einnahmen von S 50.000,-- und einem Gewinn von S 33.900,-- aus, für das Jahr 2003 erwartete der Bw. Einnahmen in der Höhe von S 100.000,-- und einen Gewinn von S 83.100,--.

Die Finanzbehörde entschied mit Berufungsvorentscheidung. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wurde stattgegeben und der ursprüngliche Sachbescheid wieder in Kraft gesetzt, der den Überschuss der Einnahmen aus der Pilotentätigkeit berücksichtigte. Die Berufung gegen die übrigen Sachbescheide wurde abgewiesen, indem die Finanzbehörde ihre Rechtsansicht beibehielt.

Der Bw. beantragte in der Folge die Vorlage der Berufungen betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995, 1996, 1998, 1999 und 2000 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates gab der Bw. bekannt:

Als Maßnahmen zur Steigerung der Einnahmen nannte der Bw., dass er sich seit Jahren um eine Tätigkeit als Copilot im Rahmen eines gewerblichen Luftfahrtunternehmens bemühe. Seine Bemühungen dokumentierte er mit zwei Bewerbungsschreiben aus dem Jahre 2005. Weiters teilte er mit, dass der Besitzer jenes Auftraggebers, dessen Aufträge ihm in den Jahren 1996 und 1997 zu Einnahmen verholfen hätten, zwischenzeitlich verstorben sei. Dass entgegen der der Finanzbehörde vorgelegten Prognoserechnung für die Jahre 2002 und 2003 keine Einnahmen erzielt worden sind, läge daran, dass er im Jänner 2003 eine Fußoperation mit vorhergehendem und nachfolgendem Krankensstand und anschließender Rehabilitation und Kur erleiden musste.

In der am 14. Dezember 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ergänzend ausgeführt, dass die Niederlassung der AL in WS möglicherweise

wegfallen werde; die Belegschaft sei bereits auf ein Drittel reduziert worden. In jüngster Zeit seien die Cargoabteilung und die Technik geschlossen worden. Es werde daher beantragt, die Bescheide vorläufig unter Anerkennung der Verluste zu erlassen und den Sachverhalt in zwei oder drei Jahren einer neuerlichen Beurteilung zu unterziehen.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab zu bedenken, dass es nicht sehr realistisch sei, dass sich bei einem Piloten im Alter von 56 Jahren die Einkommenssituation noch wesentlich verbessern würde. Unter diesen Umständen könne ein Ertragstreben nicht wirklich unterstellt werden.

Der Bw. habe neben den Einkünften aus selbstständiger Arbeit auch noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Es werde weiters darauf hingewiesen, dass der Bw. im Jahr 2002 die prognostizierten Einnahmen nicht erzielt habe, obwohl er da noch nicht erkrankt sei.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. erzielt Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit aus seiner Beschäftigung als Station Manager bei AL.

In seiner Freizeit betätigt er sich als Pilot. Der Bw. besitzt den Pilotenschein und ist Mitglied beim FC und beim AC.

Der Bw. wurde im Jahr 1950 geboren und war daher im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit 42 Jahre alt, im gegenständlichen Berufungszeitraum daher zwischen 45 und 50 Jahre alt.

Seit dem Jahr 1992 erklärt der Bw. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Pilot, wobei lediglich im Jahr 1996 und 1997 Einnahmen und positive Ergebnisse aus dieser Tätigkeit erzielt wurden. In den restlichen Jahren wurden ausschließlich Verluste erklärt (Tabelle siehe oben unter Entscheidungsgründe). Die Summe der insgesamt erklärteten Verluste seit Aufnahme der Tätigkeit im Jahr 1992 bis zum Jahr 2003 betrug 636.778,00 ATS (unter Berücksichtigung der Verlanlagung 1993 536.778,00 ATS).

Als Nachweis der Bemühungen, die Tätigkeit als Pilot ertragreich zu gestalten, wurden zwei Bewerbungsschreiben aus dem Jahr 2005 vorgelegt, wo sich der Bw. wahlweise für eine Stellung als Dispatcher oder Pilot bewarb.

Der Besitzer des Auftrag gebenden Unternehmens, das dem Bw. in den Jahren 1996 und 1997 zu Einnahmen verholfen hatte, ist zwischenzeitlich verstorben.

Aufgrund einer Fußoperation im Jänner 2003 und dem damit zusammenhängenden Krankenstand wurden die laut Prognoserechnung für die Jahre 2002 und 2003 erwarteten Einnahmen in Höhe von 50.000,00 ATS und 100.000,00 ATS nicht erzielt.

---

Diese Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und aus dem Vorbringen des Bw. und sind insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

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

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist 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 aufweist.

Die Vermutung kann gemäß § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden, wenn die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Ein absehbarer Zeitraum schließt zwar eine längerfristige Planung nicht aus, der Zeitraum darf aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine nahezu unbegrenzte zeitliche Dimension aufweisen. Ein wirtschaftlich denkender Mensch erwartet sich für ein eingesetztes Kapital eine Rendite. Daher wird er negative Ergebnisse nur eine gewisse Zeit in Kauf nehmen und danach trachten, eingesetzte Mittel innerhalb einer überschaubaren und kalkulierbaren Zeitdimension durch positive Erträge abgelten zu können. Die konkrete Länge des absehbaren Zeitraumes hängt von der Art der Betätigung und den Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse ab. In verschiedenen Erkenntnissen hat dabei der Verwaltungsgerichtshof einen Zeitraum von 17 oder 20 Jahren als nicht mehr übliche Rentabilitätsdauer angesehen.

Als Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss ist für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von Beginn an der Betätigung bis zu deren Beendigung heranzuziehen. Vor Beendigung der Betätigung ist die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinns innerhalb eines angemessenen Zeitraumes für die Liebhabereibeurteilung heranzuziehen. Daher bedarf es für die Abgrenzung zwischen Einkunftsquelle und Liebhaberei einer Einschätzung und Beurteilung künftiger Entwicklungen und Bewertung der daraus sich ergebenden Aussichten.

Im vorliegenden Fall übt der Bw. die Tätigkeit eines Piloten in seiner Freizeit aus. Der Lebensunterhalt des Bw. ist durch seine nichtselbstständige Tätigkeit gedeckt, welche ihm auch die notwendigen Mittel für die gegenständliche verlustreiche Betätigung als Pilot liefert.

Die Tätigkeit eines Piloten, die wie im vorliegenden Fall in der Freizeit ausgeübt wird, stellt eine gehobene sportliche Freizeitbeschäftigung dar, die nur neben einem gesicherten Lebensunterhalt und ausreichenden Mitteln für diese Freizeitbetätigung möglich ist. Die Aufnahme einer derartigen Freizeitbeschäftigung ist üblicherweise durch besondere persönliche Interessen motiviert. Die Befähigung für einen Pilotenschein zu erwerben und die Fliegerei ausreichend auszuüben, um diesen auch zu erhalten, ist durchaus eine gängige – wenn auch gewissermaßen elitäre – sportliche Freizeitbeschäftigung, wobei die damit zusammenhängenden Aufwendungen üblicherweise in Kauf genommen werden. Die Tätigkeit eines Piloten in der Freizeit - neben einer Erwerbstätigkeit zur Deckung des notwendigen Lebensunterhaltes - stellt daher nach Anlegung eines abstrakten Maßstabes eine Tätigkeit dar, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Sie ist daher unter die Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO einzureihen. Die Tatsache, dass der Bw. diese Tätigkeit gerne hauptberuflich ausüben würde, ändert diese Beurteilung nicht.

Der Bw. erklärte aus dieser Betätigung seit dem Jahr 1992 bis zum Jahr 2003 fast ausschließlich Verluste, lediglich in den Jahren 1996 und 1997 wurden Einnahmen und damit auch positive Ergebnisse erklärt. Insgesamt erzielte der Bw. in diesen Jahren einen Gesamtverlust von 636.778,00 ATS. Die in den beiden positiven Jahren erzielten Einnahmen belaufen sich auf insgesamt 53.850,00 ATS. Die laut einer gegenüber dem Finanzamt abgegebenen Prognoserechnung erwarteten Einnahmen von 50.000 ATS für das Jahr 2002 und 100.000 ATS für das Jahr 2003 wurden nicht erzielt. Als Begründung führte der Bw. eine notwendige Fußoperation und die damit zusammenhängenden Krankenstände, Rehabilitation und Kur an.

Fest steht daher, dass der Bw. innerhalb der zwölf Jahre, die als Beobachtungszeitraum zur Verfügung stehen, lediglich in zwei Jahren Einnahmen erzielt hat. Betrachtet man den Zeitpunkt innerhalb des Beobachtungszeitraumes, wann diese Einnahmen erzielt wurden, so zeigt sich, dass nach 4 Jahren ohne Einnahmen zwei Jahre mit Einnahmen folgen, die sodann in der Folge wieder nur von einnahmenlosen Jahren abgelöst werden. Auch ohne Fußoperation oder Krankenstand sind von 1998 bis 2001 vier weitere Jahre ohne Einnahmen verstrichen. Es lässt sich aus dem Verlauf der wirtschaftlichen Entwicklung der Betätigung des Bw. auch kein Trend dahingehend ablesen, dass sich die Einnahmensituation nach einem zögerlichen Start langsam aber kontinuierlich in eine beständige Einnahmequelle verwandeln

würde. Vielmehr erscheinen die beiden Jahre mit Einnahmen als Ausreißer, denen keine Wiederholung beschieden sein dürfte. Dafür spricht auch die Tatsache, dass der Besitzer des seinerzeitigen Auftraggebers verstorben ist und ein weiterer Auftraggeber sich offensichtlich nicht finden ließ. Das gesamte Bild deutet darauf hin, dass keine Nachfrage nach den Leistungen des Bw. als Pilot vorhanden ist.

Selbst unter der – nach den Gegebenheiten zu optimistischen – Annahme, der Bw. würde ab dem Jahr 2004 jährlich Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten in der Höhe der Einnahmen des Jahres 1997 erreichen können, würde es noch weiterer 16 Jahre bedürfen, um einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Mit den bereits verstrichenen 12 Jahren der Betätigung würde damit eine Überschusssituation erst nach 28 Jahren eintreten. Bei einem Zeitraum von 28 Jahren handelt es sich aber keinesfalls mehr um einen absehbaren Zeitraum, der geeignet wäre, die Vermutung der Liebhaberei zu widerlegen.

Aus dem gesamten Akteninhalt sind keine Bemühungen erkennbar, wie der Bw. seine Einnahmensituation hätte verbessern wollen. Die diesbezügliche Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates beantwortete der Bw. mit zwei Bewerbungsschreiben aus dem Jahre 2005. Diese beiden Bewerbungsschreiben stellen keine hinreichenden Bemühungen dar, aus denen erkennbar wäre, dass das Handeln des Bw. über all die Jahre des vorliegenden Beobachtungszeitraumes tatsächlich von einem Gewinnstreben bestimmt wäre. Hinzu kommt, dass die Ausübung dieser Tätigkeit in Form einer Anstellung einer Änderung der Bewirtschaftung gleichkäme, womit die Verneinung der Einkunftsquelle hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. für den Zeitraum vor einer allfälligen Anstellung aufrecht bliebe.

Betrachtet man die geltend gemachten Ausgaben, so finden sich darin keine Aufwendungen, mit denen allfällige Auftraggeber geworben worden wären. Auch in dieser Hinsicht sind keine Bemühungen des Bw. um allfällige Aufträge erkennbar.

Zu all den angeführten Umständen kommt noch, dass der Bw. im Jahr 2004 bereits das 54. Lebensjahr vollendete, was ein allmähliches Fuß fassen in der angestrebten Betätigung von Jahr zu Jahr unwahrscheinlicher macht.

Insgesamt ergibt sich daher aus all den angeführten Umständen ein durchwegs negatives Gesamtbild. Aufträge sind für den Bw. entweder mangels Nachfrage oder mangels entsprechender Bemühungen nicht erzielbar. Damit ist aber die Einnahmensituation über die Jahre nicht verbesserbar, womit die Betätigung stets nur verlustreich bleiben kann. Die Erzielung positiver Ergebnisse ist daher auch in den Folgejahren nicht zu erwarten, womit der verlustbringende Charakter der Betätigung über die Jahre erhalten bleibt.

Wenn der Bw. die Betätigung trotz Erfolglosigkeit hinsichtlich allfälliger Einnahmen aufrechterhält, so ist dies nur durch eine persönlich motivierte Neigung erklärbar, welche ihn auch die beständig erwirtschafteten Verluste hinnehmen lässt.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse handelt es sich daher bei der Betätigung des Bw. nicht um eine Einkunftsquelle, deren Verluste steuerliche Berücksichtigung finden könnten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Jänner 2006