

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) des A**** M****, [Adresse], vertreten durch Dr. Michael Kowarik, Wirtschaftstreuhand KG, Steuerberatungsgesellschaft, 1150 Wien, Schwendergasse 7-13/Stg 2, gegen die (endgültigen) Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 18.1.2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010, zu Recht:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren (2006 - 2010), wie auch bereits in den Vorjahren, bei verschiedenen Wirtschaftsunternehmen in leitenden Funktionen nichtselbstständig beschäftigt.

Neben dieser nichtselbstständigen Beschäftigung war der Beschwerdeführer seit dem Jahr 1999 selbstständig als Wirtschaftsmediator und Bilanzbuchhalter/gewerblicher Buchhalter tätig.

Mit den angefochtenen Bescheiden qualifizierte das Finanzamt die selbstständige Tätigkeit ab dem Jahr 2006 mit endgültigen Bescheiden als Liebhaberei. Zuvor hatte das Finanzamt diese Tätigkeit in vorläufigen Bescheiden als Einkunftsquelle anerkannt (2006 - 2009). Der Beschwerdeführer habe überwiegend Verluste erzielt und bis dato keinen Gesamtgewinn erwirtschaftet.

Vorangegangen war den angefochtenen Bescheiden ein Ermittlungsverfahren des Finanzamtes, in welchem der Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 17.10.2011 von der Absicht des Finanzamtes in Kenntnis gesetzt wurde, die Tätigkeit als „Bilanzbuchhalter/Wirtschaftsmediator“ als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 1 LVO zu qualifizieren. Unter

Hinweis auf die Kriterien des § 2 Abs 1 LVO wurde der Beschwerdeführer dabei vom Finanzamt zu einer entsprechenden Stellungnahme aufgefordert.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 22.11.2011 brachte der Beschwerdeführer dazu zusammengefasst vor, er versuche im Zuge seines Berufslebens, welches bei einem Steuerberater begonnen habe, durch eine zielstrebige Entwicklung seiner Fähigkeiten sowohl in betriebswirtschaftlicher Hinsicht wie auch im Hinblick auf social skills wie zB Mediation seinen Marktwert am Arbeitsmarkt unabhängig von der steuerlichen Frage der Einkunftsart zu erhöhen. Er habe die Berufsbefähigung zum Bilanzbuchhalter erworben und die Mediations- und Unternehmensberaterausbildung absolviert. Dies habe er getan, um Einkunftsquellen zu erschließen und in der Wirtschaftswelt konkurrenzfähig zu bleiben. Er versuche, wie dies auch aus seinen Steuererklärungen ersichtlich sei, sowohl als Bilanzbuchhalter als auch als Mediator zu Aufträgen zukommen und Umsätze zu lukrieren. Seine Anstrengungen der Neukundenakquisition innerhalb seiner Selbstständigkeit seien bis zum Jahr 2010 leider ohne Erfolg geblieben. Er habe jedoch im aktuellen Jahr 2011 zwei neue Klienten gewinnen können allein durch diese würden sich seine Ergebnisse zukünftig innerhalb der selbstständigen Tätigkeit im Vergleich zu den Vorjahren wesentlich verbessern.

Allerdings könne diese Sichtweise in seinem konkreten Fall gar nicht zur Anwendung kommen. Denn gemäß § 1 Abs 3 LVO liege Liebhaberei dann nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit iSd Abs 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten stehe, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten werde. Er arbeite seit Jahren in unterschiedlichen kaufmännischen und technischen Führungspositionen. Da er in den vergangenen Jahren sein Dienstverhältnis öfter gewechselt habe wisse er, dass zur Erlangung einer entsprechend dotierten Stelle gerade seine Fähigkeiten und Berufsbefugnisse, die er eigentlich zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb erworben habe, ihm ermöglichen, entsprechende Dienstverhältnisse zu erlangen, die auch über dem österreichischen Durchschnitt honoriert würden. Der aufrechte Gewerbeschein als Bilanzbuchhalter qualifiziere ihn am Arbeitsmarkt besonders, weil er seine Praxisorientiertheit demonstriere. Die Eintragung in die Liste des Justizministeriums als Mediator befähige ihn in den Augen seiner Arbeitgeber besonders zur Führungskraft. Eine relativ hohe Betriebsausgabe in seiner EAR, die Pflichtbeiträge für Angehörige der Kammer der Wirtschaftstreuhänder nach der Satzung der Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2010 zB € 4.842,-) könne laut Auskunft auf der Homepage der Vorsorgeeinrichtung als Pflichtbeitrag für Kammerangehörige bei selbstständiger Tätigkeit als Betriebsausgabe abgesetzt werden, bei unselbstständig tätigen Mitgliedern auch als Werbungskosten. Dieser Umstand treffe aber auch auf andere von ihm abgesetzte Betriebsausgaben zu. Er habe diese Ausgaben nicht bewusst bei einer falschen Einkunftsart angesetzt, sondern weil es ihm nicht möglich sei, vorherzusehen in welcher Einkunftsart er seine Einkünfte erzielen werde. Laut *Doralt/Renner*, EStG, § 2 Rz 344 seien Verluste aus einer nebenberuflichen selbstständigen Tätigkeit im Zusammenhang mit hauptberuflichen nichtselbstständigen Einkünften dann

Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften, wenn die nebenberufliche Tätigkeit wichtige Voraussetzung für die Berufschancen im Hauptberuf sei, ebenso *Müller* SWK 1997, S 436 zu emeritierten Hochschulprofessoren. Wichtig sei ein offenkundiger positiver Einfluss der verlustbringenden Einheit auf die Ertragslage der übrigen ertragreichen Einheit, was in seinem Fall eindeutig gegeben sei.

In seiner Berufung (nunmehr Beschwerde) beantragte der Beschwerdeführer „in eventu“ die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. In der Sache wiederholte der Beschwerdeführer im Wesentlichen das Vorbringen aus seiner Vorhaltebeantwortung. Weiters legte der Beschwerdeführer eine Prognoserechnung vor, aus welcher sich ab dem Jahr 2011 ein Überschuss ergab.

Mit Datum vom 29.2.2012 richtete das Finanzamt an den Beschwerdeführer einen weiteren Vorhalt, in welchem es die Beurteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Liebhaberei näher begründete und zudem weitere Fragen an den Beschwerdeführer richtete. Betreffend die Liebhabereibegründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, der Beschwerdeführer habe mit seiner selbstständigen Tätigkeit im Zeitraum von Beginn der Tätigkeit im Jahr 1999 bis zum Jahr 2010 einen Gesamtverlust von € 77.331,52 (davon 2006 - 2010 iHv € 31.966,26) erwirtschaftet. Die Entwicklung der Einnahmen zeige folgendes Bild: 2006: € 9.226,73; 2007: € 726,73; 2008: € 2.400,00; 2009: € 726,73; 2010: € 1.196,81. Das Finanzamt habe dem Beschwerdeführer mit Vorhalt aufgefordert, Auskunft zu erteilen, worin die Ursachen für die Verlustentwicklung gelegen seien und welche Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage angedacht seien. Es komme erster Linie auf das subjektive Ertragsstreben des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Es genüge jedoch nicht, dass der Steuerpflichtige die (behauptete) Absicht habe, Gewinne zu erzielen. Bestehe objektiv gesehen keine Möglichkeit Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reiche daher der subjektive Wille hierzu für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus. Typische erwerbswirtschaftliche Betätigungen stellten daher nur dann eine Einkunftsquelle dar, wenn sie durch eine anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht veranlasst seien, wobei diese Absicht insbesondere mittels der Kriterien des § 2 Abs 1 LVO zu beurteilen sei. Die Fragen zur rechtlichen Beurteilung der Liebhaberei im Rahmen der Kriterienprüfung seien durch den Beschwerdeführer im Wesentlichen unbeantwortet geblieben und in diesem Zusammenhang lediglich auf § 1 Abs 3 LVO verwiesen worden. In Beurteilung des vorliegenden Gesamtbildes (auch bei gleicher Gewichtung aller Kriterien) und der objektivierbaren Umstände im Rahmen der genannten Kriterienprüfung sei eindeutig von Liebhaberei auszugehen, was vom Beschwerdeführer bisher nicht gegenteilig begründet habe werden können.

Nach § 1 Abs 3 LVO liege Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten stehe, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten werde. Gesamtrentabilität und Marktpräsenz habe der Beschwerdeführer nicht angesprochen, er begründe die

wirtschaftliche Verflechtung mit der Rechtsansicht im Kommentar *Doralt/Renner*, EStG, wonach Verluste aus einer nebenberuflichen selbständigen Tätigkeit im Zusammenhang mit hauptberuflich nichtselbständigen Einkünften Werbungskosten sein könnten, wenn die nebenberufliche Tätigkeit eine wichtige Voraussetzung für die Berufschancen im Hauptberuf sei. Die LVO sehe eine wirtschaftliche Verflechtung bestimmte Betätigungen vor allem bei verschiedenen Produktionsstufen als gegeben an. Dies sei hier nicht der Fall. Die Zusatzausbildung des Beschwerdeführers, der aufrechte Gewerbeschein als Bilanzbuchhalter und die Eintragung in die Liste des Justizministeriums als Mediator mögen zwar bei einem neuen Dienstgeber ein Baustein zur Erlangung eines neuen Dienstverhältnisses sein, rechtfertigten aber nicht die steuerliche Geltendmachung des Gesamtverlust der Jahre 1999 bis laufend (und auch der Folgejahre ...?) im Sinn der LVO. Daher könnten die Verluste aus der selbstständigen Tätigkeit ab der Veranlagung 2006 endgültig nicht mehr berücksichtigt werden. Darüber hinaus forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2011 mit einer Aufgliederung der Einnahmen nach Klienten vorzulegen, die erzielten Einnahmen für die Jahre 2006 - 2010 nach Kunden aufzugliedern. In seiner Vorhaltsbeantwortung habe er angegeben, seine Anstrengungen der Neukundenakquisition innerhalb der Selbstständigkeit wären bis zum Jahr 2010 ohne Erfolg geblieben. Er möge dazu angeben, welche Anstrengungen er bis einschließlich 2010 unternommen habe, warum es ihm plötzlich über zehn Jahre nach Beginn der Tätigkeit gelungen sei, die beiden angeführten neuen Kunden im Jahr 2011 zu gewinnen und die Honorarnoten an die beiden neuen Kunden aus dem Jahr 2011 vorlegen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung nahm der Beschwerdeführer eine entsprechende Aufschlüsselung vor.

Weiters führte zu den Fragen des Finanzamtes aus, mit dem Vorbringen, die Anstrengungen der Neukundenakquisition seien bis zum Jahr 2010 ohne Erfolg geblieben sei gemeint gewesen, dass der Beschwerdeführer bislang wenig „langfristige Kunden“ im Sinne eines nachhaltigen Klientenstockes akquirieren habe können. Es sei jedoch im Zeitraum von 2000 bis einschließlich 2011 immer wieder Kunden mit Einmalaufträgen akquiriert worden. Es sei anzumerken, dass die Akquisition eines Kunden auch nicht gleich unmittelbar zu einem Erlöseingang führen müsse. Dies gelte auch für die zwei neuen Kunden, welche im Jahr 2011 akquiriert worden seien und bei welchen erst im Jahr 2012 Aufträge folgen würden. Weiters bezögen sich die Ausführungen bezüglich der nicht erfolgreichen Akquisition auf den Bereich der Wirtschaftsmediation. Hier bestehe aus näher genannten Gründen noch kein entsprechender Markt.

Zur Frage, welche Anstrengungen bis einschließlich 2010 und insbesondere im Jahr 2011 für die Kundenakquisition unternommen worden seien, sei Folgendes zu sagen: Neben ständigen Recherchen in den Medien, zB der Wiener Zeitung, welche Unternehmen neu gegründet wurden habe der Beschwerdeführer in der Vergangenheit hauptsächlich via Telesales akquiriert. Es seien in der Vergangenheit auch persönliche erst Kontaktgespräche mit möglichen und potentiellen Kunden geführt worden.

Auch habe der Beschwerdeführer in der Vergangenheit punktuell und zielgerichtet

Werbebriefe an Unternehmensneugründer über das Angebot seiner Dienstleistung ausgeschickt. Darüber hinaus seien von ihm in den letzten Jahren Werbeflyer bzw. Werbekarten erstellt worden. Auf diese Art hätten neue Kunden akquiriert werden können. Einen weiteren wesentlichen Schwerpunkt seiner Vertriebsanstrengungen stellten Recherchearbeiten beispielsweise in der SWK oder auf der „internen“ Homepage-Plattform der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in punkto „Stellengesuche über Honorarbasis“ mit Steuerberatern dar. Unabhängig davon pflege der Beschwerdeführer seit Jahren zusätzlich immer wieder direkte und persönliche Kontakte zu Steuerberatern. Darüber hinaus seien auch Kontakte zu Versicherungsmaklern und Bankberatern gepflegt worden. Insbesondere durch eine sehr gute Beziehung und Vertrauensbasis zu diversen Steuerberatern habe der Beschwerdeführer immer das klare Ziel verfolgt, durch kurzfristige Ressourcenengpässe seitens der Steuerberater so relativ kurzfristig Aufträge zu erhalten. So sei es dem Beschwerdeführer durch eine beharrliche Kontaktpflege zu Steuerberatern gelungen, zu weiteren Kundenaufträgen zu kommen. Weiters habe der Beschwerdeführer in den vergangenen Jahren immer wieder zusätzliche regelmäßige Networking-Anstrengungen im beruflichen Umfeld und Alltag unternommen. Dies drücke sich insbesondere neben den allgemeinen Vertriebsinitiativen in seiner starken Präsenz (Tages- und Abendveranstaltungen) von Fachvorträgen, Interviews, Eröffnungs- und Werbekampagnen, Alumni-Treffen Netzwerk- und Berater-Einladungen, Diskussionsforen, Gespräche mit IT- und Personalberatern etc. aus. Dieses intensive Networking sei noch durch zusätzliche eigene Impulsvorträge wie beispielsweise in Serviceclubs verstärkt unterstrichen worden. So hätten auch über diese Multi-Kanal-Vertriebsstrategie direkt oder indirekt weitere Kundenaufträge akquiriert werden können. Eine weitere wesentliche und vor allem ebenso effektive Vertriebsaktivitäten und Akquisitionsmethode des Beschwerdeführers in den letzten Jahren stelle das klassische Empfehlungsmarketing dar. So habe der Beschwerdeführer über bestehende Kundenkontakte und positive Weitempfehlungen in den letzten Jahren nicht nur Aufträge im Bereich der Bilanzbuchhaltung, sondern auch Kundenaufträge im Umfeld der Konfliktregelung gewinnen können. Im Zeitraum von Februar 2008 bis Jänner 2009 habe er eine sehr umfangreiche nicht veröffentlichte Studie über den status quo und die Perspektiven der Wirtschaftsmediation im Bereich der Wirtschaftstreuhänder in Österreich durchgeführt. Auf Grundlage der Ergebnisse und Erkenntnisse dieser Studie habe sich der Beschwerdeführer daraufhin neue Vertriebsschwerpunkte im Bereich des mediationsnahen Beratungsumfeldes gesetzt. Es sei ihm dadurch bereits im Jahr 2008 gelungen, einen neuen Mediationsauftrag zu akquirieren. Durch eine konkrete Weiterempfehlung im ersten Schritt, sowie nachfolgend intensiven Vertriebsaktivitäten durch den Beschwerdeführer im zweiten Schritt (insbesondere durch Aufklärungsgespräch und umfassende Informationsveranstaltungen über die Potenziale einer präventiven Konfliktregelung) sei es ihm im Jahr 2011 gelungen, potentielle Kundenaufträge im Bereich der präventiven Konfliktlösung für zwei neue Kunden zu akquirieren. Im Zeitraum 2000 bis einschließlich 2011 seien immer wieder Kunden mit Einmalaufträgen akquiriert worden. Der Beschwerdeführer listete die Namen dieser Kunden im Einzelnen auf (14 Namen).

Der Beschwerdeführer habe somit neben seiner Tätigkeit als Angestellter erhebliche Anstrengungen unternommen und im genannten Zeitraum eine relativ große Anzahl von Kunden betreut. Es sei daher festzustellen, dass ein Ertragsstreben vorgelegen sei. Auch die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes werde wohl niemand in Abrede stellen. Da unerwartete Umstände, wie zB die Zahlungsunfähigkeit von Kunden (zwei näher genannte Kunden des Beschwerdeführers) zur Beurteilung heranzuziehen seien und einer Beurteilung als Einkunftsquelle nicht abträglich seien, hätten diese Umstände Beachtung zu finden. Bei der Betätigung als selbstständiger Bilanzbuchhalter entstehe im Lauf der Jahre durch Stammkunden ein Firmenwert, der, anders als bei der Beurteilung von V + V ebenfalls in die für Betrachtung einfließen müsse. Die Relevanz dieser Frage sei jedoch nicht besonders groß, da § 1 Abs 3 LVO anzuwenden sei. Hierzu wiederholte der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen. Ergänzend führte aus, es könne nicht ernsthaft angenommen werden, dass ein Steuerpflichtiger nicht nur erhebliche finanzielle Mittel sondern auch sehr viel Freizeit einsetze um sich fort- und weiterzubilden, ohne damit seine „Marktpresenz“ und seine „Gesamtrentabilität“ zu erhöhen. Das sei zugegebener Weise nicht leicht zu messen. Doch schon allein die Tatsache, dass viele Ausgaben aus der bisher keinen Gesamtüberschuss erwirtschaftenden Tätigkeit als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt werden müssten, zeige die enge wirtschaftliche Verflechtung der beiden Einkunftsarten im Streitfall. Das „Herausreißen“ eines einzelnen unrentablen Betriebszweiges und dessen Beurteilung als Liebhaberei sei zumeist unzulässig (*Doralt* Rz 337). Die Ausführungen im Schreiben des Finanzamtes bezüglich der verschiedenen Produktionsstufen treffe auf den Streitfall nicht wirklich zu. Dadurch sei aber das Abtun des Zutreffendes von § 1 Abs 3 LVO nicht zu begründen, da auch viele andere Sachverhalte unter diesen Absatz fallen könnten. *Doralt* erwähne dazu:

- .) Klavierlehrerin und Konzertpianistin
- .) Komponist und Bezug von Leistungen der AKM
- .) Mohnanbau und Verkaufsort mit diesen Produkten
- .) Selbständige und nichtselbständige Tätigkeit eines Künstlers

In diese Liste passe der Sachverhalt des Streitfalles genau:

- .) Kaufmännischer Geschäftsführer und Bilanzbuchhalter

Doralt gehe sogar soweit, dass seinen Ausführungen nach Verluste aus seiner nebenberuflichen selbstständigen Tätigkeit im Zusammenhang mit hauptberuflich nichtselbstständigen Einkünften Werbungskosten bei den nichtselbstständigen Einkünften sein könnten, wenn die nebenberufliche Tätigkeit wichtige Voraussetzung für die Verbesserung der Berufschancen im Hauptberuf sei. Dies treffe auf den Streitfall zu. Auch wären diverse Aufwendungen als Werbungskosten abzuziehen, wenn sie nicht als Betriebsausgaben angesetzt worden wären.

Es sei eine Tatsache, dass mit der Tätigkeit als Bilanzbuchhalter und Mediator am Markt mit Gewinnerzielungsabsicht agiert werde und auch tatsächlich steigende Umsätze erzielt würden sowie, dass durch diese Tätigkeiten, die auf fundierten Zusatzausbildungen beruhten, der Beschwerdeführer seine Chancen am Arbeitsmarkt mehr steigern als durch

die Zusatzausbildung alleine. Der Beschwerdeführer zeige damit nach außen, dass er diese Ausbildungen nicht nur absolviert habe, sondern auch tatsächlich in der Praxis anwenden könne. Wer sich in den letzten Jahren am Arbeitsmarkt umgesehen habe werde feststellen, dass solche Kriterien nicht nur ein Baustein, sondern Hauptargumente seien, um gut dotierte Arbeitsplätze zu erlangen und dass sie den hohen finanziellen und personellen Einsatz, den der Beschwerdeführer trage, auch wert seien. Es komme daher § 1 Abs 3 LVO zur Anwendung.

In einer die Folgejahre betreffenden Beschwerde vom 7.7.2016 legte der Beschwerdeführer eine Tabelle über die Ergebnis- und Erlösentwicklung seit Beginn der selbstständigen Tätigkeit im August 1999 vor.

In einem ergänzenden Schreiben an den unabhängigen Finanzsenat brachte der Beschwerdeführer vor, er sei als Bilanzbuchhalter in der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Pflichtmitglied gewesen. Da die Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum 31.12.2012 die Bilanzbuchhalter als Mitglieder aus der Kammer ausgeschlossen habe, habe die Mitgliedschaft mit 1.1.2013 geendet und sei der Beschwerdeführer in die Verantwortlichkeit der Wirtschaftskammer Österreichs gekommen. Im Rahmen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sei der Beschwerdeführer allerdings der Pflichtmitgliedschaft in der Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder unterlegen und habe in den Streitjahren erhebliche Beiträge geleistet, welche als Betriebsausgabe abgesetzt worden seien. Nunmehr bekomme der Beschwerdeführer im Jahr 2013 bedingt durch den Austritt aus der Kammer der Wirtschaftstreuhänder das angesammelte Guthaben (ca € 55.000) ausbezahlt. Es ändere sich damit der Gesamtüberschuss aus der Tätigkeit als Bilanzbuchhalter wesentlich. Laut Auskunft der beauftragten Vermögensverwaltungsgesellschaft werde diese dem Finanzamt ein L 16 bezüglich der Auszahlung zusenden, das heiße, der Beschwerdeführer werde die € 55.000 im Jahr 2013 versteuern. Das es prinzipiell nicht möglich sei, die Auszahlung der Pensionsbeiträge zu versteuern aber die Einzahlung nicht des Betriebsausgabe anzuerkennen, ersuche er dies in den Überlegungen bezüglich der Beschwerde miteinzubeziehen.

Das Gericht richtete an den Beschwerdeführer mit Datum vom 11.9.2018 einen Vorhalt, in welchem es den Beschwerdeführer ua darauf hinwies, dass aus unten dargestellten Gründen keinen mündlichen Verhandlung stattfinden werde, es werde ihm Gelegenheit gegeben, sein bisheriges Vorbringen zu ergänzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Der Beschwerdeführer bei den Streitjahren als kaufmännischer Geschäftsführer nichtselbständig beschäftigt. Daneben übte er eine selbstständige Tätigkeit als Bilanzbuchhalter und Mediator aus. Mit dieser Tätigkeit erwirtschaftete der Beschwerdeführer folgende Ergebnisse:

Jahr	Jahresergebnis	Umsätze
1999	€ -2.922,00	€ 0,00
2000	€ -5.665,00	€ 1.520,00
2001	€ -3.691,00	€ 3.762,00
2002	€ -6.390,00	€ 1.308,00
2003	€ -18.972,00	€ 726,00
2004	€ 409,00	€ 8.489,00
2005	€ -8.598,00	€ 2.266,00
2006	€ 38,00	€ 9.226,00
2007	€ -10.574,00	€ 726,00
2008	€ -5.545,00	€ 2.400,00
2009	€ -8.310,00	€ 726,00
2010	€ -7.817,00	€ 1.196,00
2011	€ 1.492,00	€ 8.200,00
2012	€ -3.967,00	€ 3.623,00
2013	€ -6.421,00	€ 6.930,00
2014	€ 1585,00	€ 38.937,00
2015	€ 35.485,44	€ 75.891,00
2016	€ 16.435,53	€ 36.432,50

Im Jahr 2013 erhielt der Beschwerdeführer die bis zum Jahr 2012 einbezahlten Beiträge zur Versorgungseinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder von € 59.119,65 rückgezahlt.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellungen sind unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Liebhaberei

Im Beschwerdeverfahren steht in Streit, ob es sich bei der selbstständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Bilanzbuchhalter und Mediator um Liebhaberei handelt.

Die maßgeblichen Bestimmungen der LVO lauten:

„§ 1. (1) Einkünfte liegen 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) [...]

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

§ 2. (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) [...]

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

(2) Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Bei der strittigen Tätigkeit handelt es sich um eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO.

Die Streitjahre liegen nach Ende des Anlaufzeitraumes iSd § 2 Abs 2 LVO.

Bei der Liebhabereiprüfung einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO ist eine jahresweise Betrachtung vorzunehmen.

Gemäß § 2 Abs 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der in Z 1 bis 6 des § 2 Abs 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) nach der Z 6 dieser Bestimmung große Bedeutung zu. Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig Gewinn bringend zu gestalten. Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124 mwN).

Entscheidend kommt es bei einer Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO auf das subjektive Ertragsstreben an. Diese Absicht muss anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein (VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083). Die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs 1 LVO beschriebenen Absicht ist ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151).

Die Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Fallen jedoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalles, jedenfalls nicht rückwirkend in Art einer ex post Betrachtung, zu beurteilen (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 2 Rz 194).

Das Finanzamt hat den Beschwerdeführer im Vorhalt vom 17.10.2011 unter Vorhalt der Kriterien des § 2 Abs 1 LVO um Stellungnahme ersucht. In einem nach Einbringung der Berufung an den Beschwerdeführer gerichteten „Ersuchen um Stellungnahme und Ergänzung“ vom 29.2.2012 begründete das Finanzamt seine Beurteilung der selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Liebhaberei.

Der Beschwerdeführer verweist in diesem Zusammenhang im Wesentlichen darauf, dass er erhebliche Anstrengungen zur Neukundenakquisition unternommen habe bzw um einen höheren Umsatz zu generieren. Es sei daher Ertragsstreben vorgelegen. Auch sei die Tätigkeit objektiv geeignet, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Unerwartete Umstände wie die Zahlungsunfähigkeit von zwei näher genannten Kunden (die Höhe der ausgefallenen Honorare teilte der Beschwerdeführer nicht mit) seien in die Beurteilung mit einzubeziehen.

Der Beschwerdeführer hat sich im Verfahren nicht im Einzelnen mit den Kriterien des § 2 Abs 1 LVO auseinandergesetzt.

Der Beschwerdeführer hat trotz ausdrücklichem Vorhalt durch das Finanzamt im Verlauf des Verfahrens keine Angaben zu

- .) den Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt sowie,
- .) inwieweit ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und
- .) inwieweit ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung vorlagen (Kriterien 3 bis 5) gemacht.

Zur Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) hat der Beschwerdeführer lediglich ausgeführt, dass er erhebliche Anstrengungen zur Neukundenakquisition unternommen hat. Welche anderen Maßnahmen der Beschwerdeführer darüber hinaus gesetzt hat, um seine Tätigkeit sonst wirtschaftlicher zu gestalten (strukturverbessernde Maßnahmen), blieb unbeantwortet.

Das Ausmaß der Verluste der Jahren 2007 bis 2010 unterscheidet sich nicht wesentlich von den Verlusten der Jahre 1999 bis 2005. Eine Abnahme der Verluste ist nicht feststellbar. In den Jahren 2007 bis 2010 betrugen die Umsätze zwischen € 726,00 und € 2.400,00. Zur gleichen Zeit betrugen die Verluste zwischen € 5.545,00 und € 10.574,00.

Die Beiträge zur Versorgungseinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder betrugen in den Jahren 2007 bis 2010 zwischen € 4.302,00 und € 4.842,00. Selbst bei Ausklammerung dieser Beiträge ergäbe sich in den Jahren 2007 bis 2010 jährlich ein erheblicher Verlust.

Dass es im Jahr 2013 zu einem Ausscheiden aus der Kammer der Wirtschaftstreuhänder kommen würde, war in den Streitjahren nicht bekannt und daher in die Liebhabereibeurteilung nicht einzubeziehen, da die Betrachtung aus der Sicht des jeweiligen Jahres zu erfolgen hat. Der Beschwerdeführer hatte mit den in den

Streitjahren gegebenen Umständen umzugehen, damals war die Mitgliedschaft in der Kammer eine Tatsache.

Dass im Streitzeitraum Forderungen gegenüber zwei Kunden uneinbringlich wurden, fällt angesichts der Höhe der Verluste und Umsätze nicht ins Gewicht. Zudem blieb die Höhe dieser Forderungen unbeziffert.

Im Beschwerdefall sind die Jahre 2006 bis 2010 zu beurteilen.

Im Jahr 2006 hat der Beschwerdeführer einen Überschuss von € 38,00 und einen Umsatz von € 9.226,00 erzielt.

In den Jahren 2007 bis 2010 hat er jedoch jeweils wieder Verluste (€ 5.545,00 bis € 10.574,00) erwirtschaftet. Zugleich betrugen die Umsätze in diesen Jahren zwischen € 726,00 bis € 2.400,00.

Der kumulierte Gesamtverlust bis zum Jahr 2005 betrug € 45.829,00, bis zum Jahr 2010 erhöhte sich dieser kumulierte Gesamtverlust auf € 78.037,00. Die Gesamtumsätze betrugen für diese Zeiträume € 18.071,00 bzw € 32.345,00.

Angesichts des Gewinnes von € 38,00 und des Umsatzes von € 9.226,00 im Jahr 2006 konnte der Beschwerdeführer in diesem Jahr die begründete Hoffnung hegen, dass sich die Ertragslage seiner Betätigung dauerhaft verbessern würde. Die (vorübergehende) Fortsetzung der Tätigkeit war in diesem Jahr daher noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion anzusehen.

Spätestens im Jahr 2007 musste dem Beschwerdeführer angesichts der ab dem Jahr 2007 zu den Jahren vor 2005 nahezu identen Verlust- und Umsatzsituation allerdings endgültig klar sein, dass seine selbständige Tätigkeit in der von ihm geführten Form nicht geeignet war, Gewinne zu erzielen bzw einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften.

Es ist daher unter Einbeziehung der Umsatz- und Verlustsituation aufgrund des Gesamtbildes davon auszugehen, dass nach den vom Beschwerdeführer angebotenen Leistungen zu den von ihm verlangten Preisen keine Nachfrage bestand und somit sein Verhalten nicht marktgerecht war bzw dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers vom Markt offensichtlich in der gegebenen Form nicht angenommen wurde. Welche strukturverbessernden Maßnahmen abgesehen vom Versuch der Gewinnung weiterer Kunden der Beschwerdeführer gesetzt hat, wurde von ihm nicht ausreichend dargetan.

Es lag daher eine an sich aussichtslose Tätigkeit vor, von der sich im Jahr 2007 herausstellte, dass sie in der betreffenden Form niemals erfolgreich sein konnte. Ab diesem Zeitpunkt wäre die wirtschaftlich vernünftige Reaktion daher die Einstellung der Tätigkeit gewesen. Bei der dennoch fortgesetzten Tätigkeit handelt es sich daher ab dem Jahr 2007 um Liebhaberei.

Hingegen liegt für das Jahr 2006 angesichts der vorübergehenden verbesserten Situation noch eine Einkunftsquelle vor.

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Beurteilung seiner Tätigkeit als Liebhaberei im Wesentlichen mit dem Argument, seine selbständige Tätigkeit falle unter § 1 Abs 3 LVO.

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

Für die Anwendbarkeit des § 1 Abs 3 LVO muss die verlustbringende Einheit die Gesamtrentabilität unmittelbar beeinflussen. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang ist nicht ausreichend. Die Aufrechterhaltung einer Einheit auf Grund einer möglichen „Umwegrentabilität“ für eine weitere Einheit führt nicht zu einer Einkunftsquellenvermutung iSd § 1 Abs 3 LVO.

Verluste aus einer Nebentätigkeit können Werbungskosten in Zusammenhang mit der auf dem gleichen Gebiet ausgeübten Haupttätigkeit sein, wenn die Haupttätigkeit durch die Nebentätigkeit gefördert wird (vgl *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer, § 16 Rz 69).

Der Beschwerdeführer beruft sich in diesem Zusammenhang auf die bei *Doralt* angeführte Rechtsprechung. Entgegen den von *Doralt* angeführten Sachverhalten besteht jedoch im Streitfall kein (enger) wirtschaftlicher Zusammenhang. Es mag sein, dass dem Beschwerdeführer seine selbständige Tätigkeit bei der Bewerbung um einen neuen Arbeitsplatz nützlich war. Für eine Einordnung einer Tätigkeit unter § 1 Abs 3 LVO genügt jedoch nicht jeder (allenfalls noch so geringfügige) wirtschaftliche Zusammenhang, vielmehr muss einer der in § 1 Abs 3 LVO genannten Gründe (Gesamtrentabilität, Marktpräsenz oder wirtschaftliche Verflechtung) gegeben sein.

Die vom Beschwerdeführer vorgebrachten größeren Einkommenschancen in seinem nichtselbständigen Beruf wurden von ihm nicht nachgewiesen und blieben auf Behauptungsebene. Entgegen den von ihm angeführten Beispielen wie Klavierlehrerin und Konzertpianistin, Komponist und Bezug von Leistungen der AKM, Mohnanbau und Verkaufslokal mit diesen Produkten sowie selbständige und nichtselbständige Tätigkeit eines Künstlers, welchen jeweils die gleiche Tätigkeit als Basis zu Grunde liegt, handelt es sich bei den Tätigkeiten des Beschwerdeführers um zwei verschiedene Tätigkeiten, nämlich Buchhalter bzw Mediator und angestellter Geschäftsführer, welche lediglich dadurch verbunden sind, dass sie vom Beschwerdeführer ausgeübt werden. Es handelt sich dabei somit nicht um eine auf dem gleichen Gebiet ausgeübte Tätigkeit (vgl *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer, § 16 Rz 69).

Der Zusammenhang zwischen der selbständigen und der nichtselbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers ist somit zu lose, um den Sachverhalt unter § 1 Abs 3 LVO einzuordnen.

Es ist offensichtlich, dass es sich bei der Regelung des § 1 Abs 3 LVO um eine Ausnahmebestimmung handelt und nicht jeder noch so geringe wirtschaftliche

Zusammenhang mit einer erfolgreichen weiteren Tätigkeit zum Wegfall der Liebhaberei führen soll.

Bei der selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers handelt es sich somit in den Jahren 2007 bis 2010 um Liebhaberei.

Beiträge zur Versorgungseinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

Der Beschwerdeführer wendet weiters ein, es könne nicht sein, dass seine Beiträge zur Versorgungseinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder einerseits aufgrund der Beurteilung seiner selbständigen Tätigkeit als Liebhaberei in den Zeiträumen der erfolgten Zahlung nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, zugleich aber im Jahr der Rückzahlung besteuert würden.

Nach der Rechtsprechung sind in verfassungskonformer Interpretation des § 18 Abs 1 Z 2 und Abs 3 Z 2 EStG die auf eine liebhabereihaft betriebene freiberufliche Tätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Beiträge in der Folge zu pensionsartigen Bezügen führen werden, als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge anzusehen. Aus der Sicht des Einkommensteuerrechts kommt im Falle von Liebhaberei den "Pflichtbeiträgen" das Element der Freiwilligkeit zu. Die Beiträge führen daher, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, zu Sonderausgaben (VwGH 20.4.2004, 2004/15/0038).

Der Beschwerdeführer hat bekannt gegeben, dass es sich seine geleisteten Pflichtbeiträge zur Gänze jeweils zu pensionsartigen Bezügen hätten führen sollen.

Diese Beiträge sind daher zur Gänze als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2007 bis 2010 sind daher insoweit abzuändern.

Mündliche Verhandlung

Der Beschwerdeführer hat in seiner Berufung (nunmehr Beschwerde) einen Antrag „in eventu zur Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung“ gestellt.

Ein derartig formuliertes Begehren ist nicht als wirksamer Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu werten (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 274 E 18).

Eine mündliche Verhandlung wurde daher nicht durchgeführt.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 Streitfall war lediglich die unstrittige Rechtslage auf den unstrittigen Sachverhalt anzuwenden. Bei dieser schlichten Rechtsanwendung war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde erweist sich damit für das Jahr 2006 als begründet, für die Jahre 2007 bis 2010 als unbegründet. Für die Jahre 2007 bis 2010 sind jedoch die zusätzlichen Sonderausgaben zu berücksichtigen. Die angefochtenen Bescheide sind daher entsprechend abzuändern.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 16. November 2018