

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. GSW in der Beschwerdesache XXX, über die Beschwerde vom 15.8.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 31.07.2014 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Der Bf erklärte im streitgegenständlichen Jahr 2013 neben seinen Pensionseinkünften (Bundesdienstpension) negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € -5.691,89, die er nach einem Vorhalteverfahren auf € -3.684,75 reduzierte.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung im Juli 2014, die auch die hier nicht streitgegenständlichen Veranlagungsjahre 2008 bis 2012 betraf, wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2013 von der Betriebsprüfung mit € "0,00" ermittelt.

Die Betriebsprüfung ordnete in einem ersten Schritt, nachdem sie festgestellt hat, dass der Bf nicht nur als Immobiliengutachter/Sachverständiger/Immobilienvermittler sondern auch als Buchhalter tätig war, die erklärten Einnahmen und Ausgaben der entsprechenden Tätigkeit zu und stellte in einem zweiten Schritt fest, dass diese Betätigungen als "steuerlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeiten" zu qualifizieren sind.

Dabei wurden die Tätigkeiten Immobiliengutachter/Sachverständiger/Immobilienvermittler, da sie einander ergänzen, bereits im Rahmen der Betriebsprüfung, als einheitlicher Gewerbebetrieb des Bf, die Tätigkeit als Buchhalter als weiterer Betrieb des Bf angesehen.

Die Betriebsprüfung begründete ihr Vorgehen folgendermaßen:

- Aufgrund einer nicht vorliegenden organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung seien die genannten Tätigkeiten (einerseits Immobiliengutachter/

Sachverständiger/Immobilienvermittler, andererseits Buchhalter) nicht als einheitlicher Betrieb zu sehen.

- Es liege ein 21jährigen Beobachtungszeitraum vor (1993 bis 2013), wobei den Gewinnen in Höhe von € 9.461,- Verluste in Höhe von € 72.762,- gegenüberstünden.
- Die vom Bf erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die so auch von der Abgabenbehörde bei der Einkommensteuerveranlagung Berücksichtigung fanden, stellen sich wie folgt dar:

1993: +1.821	1994: <b>-2.367</b>	1995: <b>- 1.742</b>	1996: <b>- 481</b>	1997: + 340
1998: <b>-4.095</b>	1999: <b>-2.030</b>	2000: <b>- 2.813</b>	2001: <b>- 2.105</b>	2002: + 3.700
2003: +3.600	2004: <b>-7.751</b>	2005: <b>-10.040</b>	2006: <b>- 4.327</b>	2007: <b>- 3.397</b>
2008: <b>-2.025</b>	2009: <b>-3.258</b>	2010: <b>- 6.697</b>	2011: <b>- 10.768</b>	2012: <b>- 5.182</b>

- Seit der Pensionierung des Bf mit 1.1.2004 seien nur Verluste erwirtschaftet worden.
- Der Bf habe seine Betriebe über Jahre in einer Art und Weise betrieben, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten ließe.
- Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Leistung und Preisgestaltung lägen nicht vor, da der Bf seit 2009 mangels Bedarfes und gerichtlicher Heranziehung nicht mehr zertifizierter Sachverständiger sei.
- Aus der Tätigkeit als Immobilienvermittler seien keine Erlöse erzielt worden, jedoch zahlreiche Ausgaben und die vorgebrachte abstrakte Möglichkeit, Einnahmen zu erzielen, sei nicht ausreichend.
- Im Rahmen der Bp habe der Bf (Jahrgang 1942) auch angegeben, aus gesundheitlichen Gründen, seine gewerbliche Tätigkeit auslaufen zu lassen.
- Die Buchhaltertätigkeit mit gleichbleibend jährlichen Erlösen von € 840,- sei nicht auf eine tatsächliche Gewinnerzielung gerichtet. Diese Leistungen habe der Bf ausschließlich für seine Tochter und den Schwiegersohn erbracht.
- Weiters sei lt Bf als Ursache der Verluste der schlechte Immobilienmarkt und die "Größe" seines Betriebes zu sehen.

Die Abgabenbehörde folgte im Einkommensteuerbescheid 2013 den Ausführungen der Betriebsprüfung.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wurde vom Bf am 15.8.2014, mit folgender Begründung, Beschwerde erhoben:

Die Bp komme zu ihrem Verlustüberhang insofern, als sie die aus dem Gewerbebetrieb in den Jahren 2002 (€ 41.814,27) und 2003 (€ 40.845,33) erzielten Gewinne nicht anerkannte und die beim Bf zu versteuernden Restgewinne - nach Abzug der an die stille Gesellschafterin/Gattin des Bf ausgeschütteten Gewinnanteile - berücksichtigte. Damit käme ein Gesamtgewinn von rund € 12.060,- bis einschließlich 2013 zustande.

Die Bp berücksichtige auch nicht einen Werk- bzw Kooperationsvertrag des Bf mit der Fa YY. Alleine daraus stünden eine Verkäuferprovision von € 148.107,60 zu. Die hohen Verluste in den Jahren 2010 und 2011 seien nur entstanden, da der Werk- und

Kooperationspartner - durch willkürliche, nachträgliche Vertragsänderungen zu seinen Gunsten - die Auflösung des Vertrages herbeigeführt habe.

Der Zugang zum Marklerserver sei nicht gesperrt und eine letzte Provision aus der Tätigkeit als Immobilienberater sei 2014 am Konto eingegangen (€ 1.100,-).

Die Führung der Buchhaltung gegenüber Tochter/Schwiedersohn stelle keine separate betriebliche Tätigkeit dar. Bei dieser Tätigkeit fehle die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die geringfügigen Erlöse würden einen Teil der Fixkosten abdecken, außerdem seien € 70,- an monatlichen Einnahmen für einen Beamten in Ruhestand kein zu vernachlässigendes Zubrot.

Der Bf habe auch begonnen für dritte Personen Schriftsätze zu verfassen, um bis zum nächsten Eingang eines Maklerprovisionsanteiles kostendeckend das Büro betreiben zu können.

Der Bf sei auch der Meinung, dass seine einheitliche gewerbliche Tätigkeit nicht unter § 1 Abs 2 der VO zu § 2 Abs 3 EStG (entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde) zu subsumieren sei. Seines Erachtens nach liege bei seiner gewerblichen Tätigkeit gemäß Abs 3 leg cit keine Liebhaberei vor, weil seine Tätigkeit als Immobilienberater im wirtschaftlichen Zusammenhang mit meinem Werk- bzw Kooperationspartner und dessen Kollegen stehe. Aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz und der wirtschaftlichen Verflechtung sei seine ohnehin einen bisherigen Gesamtgewinn ergebende - Tätigkeit aufrecht zu erhalten.

Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 mittels BVE im Februar 2015 als unbegründet abgewiesen.

Der Bf beantragte die Vorlage seiner Beschwerde, die die belangte Behörde dem BFG am 4.2.2016 vorlegte. Dieser Schriftsatz beinhaltet folgende Ausführungen:

*Vorweg halte ich an den Ausführungen und Entgegnungen meiner Beschwerde vom 15.08.2014 fest. Im gegenständlichen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht weise ich daraufhin, dass es sowohl der Prüfer als auch das FA Salzburg-Stadt unterlassen haben, festzustellen, dass künftige Gewinne aus meiner einheitlichen gewerblichen Tätigkeit nicht mehr zu versteuern sind.*

*Auf meinen Einwand, man könne bei mir als selbständig tätigen Immobilienberater, der vorwiegend höherpreisige Immobilien im Rahmen des jeweiligen Werkvertrages akquiriert, nicht von Vornherein ausschließen, dass diese insbesondere die Grundstücke im Stadtgebiet von S - verkauft werden können, ging weder der Prüfer noch das Finanzamt ein.*

*Mit der Frage, ob bei meiner gewerblichen Tätigkeit ein einheitlicher gewerblicher Betrieb vorliegt oder nicht und ob die erklärten Verluste der Jahre 2006 bis 2008 wegen Vorliegens einer Liebhaberei steuerlich nicht ausgleichsfähig seien, hat sich für die Jahre 2006 bis 2007 bereits der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Salzburg, und für das Jahr 2008 das Finanzamt Salzburg-Stadt auseinandergesetzt. Die Frage wurde in dieser*

*Berufungsentscheidung vom 30. April 2009 bzw. Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2010 so entschieden, dass bei meiner gewerblichen Tätigkeit ein einheitlicher Mischbetrieb vorliege und wegen der zahlreichen von mir akquirierten Immobilien und damit in Zusammenhang stehenden nachgewiesenen Betreuertätigkeit auch keine Liebhabereitätigkeit vorliege.*

*Abschließend weise ich auf den vorletzten Absatz der Begründung meiner Beschwerde vom 15.8.2014 hin. Nach meinem Werk - bzw. Kooperationsvertrag mit ZZ steht meine Tätigkeit als Immobilienberater im wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem Immobilienbüro. Während ich von den von mir akquirierten Immobilien im Falle eines Verkaufes 40% des Maklerhonorars vom Verkäufer und 40% des Maklerhonorars vom Käufer nur dann erhalte, wenn ich diesen Käufer vermitteln konnte, bekommt mein Vertragspartner auf jeden Fall 60% von beiden Maklerhonoraren. Gemäß § 1 Abs. 3 Liebhabereiverordnung BGBI 1993/33 liegt aber Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten/Betrieben steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrecht erhalten wird.*

*Im Kalenderjahr 2013 habe ich bereits begonnen gewisse Aufwendungen in meiner gewerblichen Tätigkeit zu vermeiden, bzw. gewisse Fixkosten durch Leistungserlöse, die ich als Beamter in Ruhe unter Verwendung meiner eigenen Fähigkeiten und meiner Büromaschinen erbringe, einnahmenseitig auszugleichen. Durch diese Maßnahmen habe ich den Verlust für das Jahr 2014 auf € 976,15 senken können. Eine weitere Senkung meiner Betriebsausgaben wird im Jahr 2015 dadurch möglich sein, dass ich die Telefon – und Internetaufwendungen durch entsprechende Vertragsänderungen drücken werde. Auf diese Weise werde ich sogar künftig kleine Gewinne erzielen können, ohne dass ein größerer Brocken aus meiner Tätigkeit als Immobilienberater anfällt.*

#### **Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Der Bf ist pensionierter Finanzbeamter, der neben seiner Bundesdienstpension (davor Aktivbezüge) seit 1993 mit Ausnahme der Jahre 1993, 1997, 2002 und 2003 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte (siehe dazu Tabelle oben). Die vom Bf ermittelten Betriebsergebnisse wurden - in wenigen Jahren nach geringfügiger Anpassung der PKW-Kosten - so auch veranlagt.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, wie von der Betriebsprüfung ermittelt, nicht nur Ausfluss seiner Tätigkeit als Immobiliengutachter/Sachverständiger sondern auch Ausfluss seiner Tätigkeiten als Immobilienvermittler und Buchhalter.

Bei der Tätigkeit als Immobiliengutachter/Sachverständiger handelt es sich um die Tätigkeit eines Sachverständigen für Verkehrswertschätzungen, wobei der Bf ab 2009 nicht mehr als gerichtlich beeideter Sachverständiger auftreten darf (daher nur mehr Sachverständiger für Privatgutachten). Die Tätigkeit als Immobilienvermittler stützt sich auf die Zusammenarbeit mit einigen wenigen Immobilienbüros und einem Pauschalhonorar in

Höhe von € 4.166,67/2009. Buchhaltungsleistungen werden lt Honorarnoten gegenüber der Tochter und dem Schwiegersohn erbracht.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden die Tätigkeitsbereiche Immobiliengutachter/ Sachverständiger/ Immobilienvermittler zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst, vom Tätigkeitsbereich Buchhaltung getrennt und die erklärten Einnahmen und Ausgaben lt E/A Rechnung des Bf (Beilage der elektronisch übermittelten Jahreserklärung 2013) diesen beiden Tätigkeitsbereichen entsprechend zugeordnet.

Die Betriebseinnahmen/Haupterlöse aus SV-Tätigkeit 2013 setzten sich aus zwei Honorarnoten (je über € 420,-) zusammen, mit denen Leistungen in Zusammenhang mit der Erstellung von Abgabenerklärungen und der laufenden Buchhaltung abgerechnet wurden.

Die Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben des streitgegenständlichen Jahres hat die Betriebsprüfung (ohne Korrektur nach dem Vorhalteverfahren) wie folgt vorgenommen:

Einnahmen/Ausgabenposition:	2013	Immobilengutachter/ -sachverst./vermittler	Buchhaltung
<b>EINN.</b>			
"Haupterlöse aus SV-Tätigkeit"			
Erlöse 20%	840,00		840,00
Priv.anteil von stiftl. Aufw.	240,60 = Aufw.mind.		
Aufw.mind.	-240,60		
Erlös Pkw-Verkauf	1.636,80 = Aufw.mind. (= Privanteil 53,48 %)		
Aufw.mind.	<u>-1.636,80</u>		
	840,00	0,00	840,00
<b>AUSG.</b>			
Internet/Telefon	1.202,96		
PA 20% Internet/Tel. (Aufw.mind.)	-240,60		
Berichtigung lt. Bp.	<u>-106,92</u>	855,44	769,90
			85,54
Büromat. 20%	65,63		59,07
Pkw-Aufw.	3.060,59		
PA 53,48% (Aufw.mind.)	<u>-1.636,80</u>		
Berichtigung lt. Bp.	<u>-1.235,21</u>	188,58	188,58
(nach Fahrtenbuch 2013 - betriebl. Fahrten betreffen zur Gänze Vermittl. v. Immob.)			
Geb./Grundst./Hausvers.-2:	162,43		146,19
Offentl.Verkehr Inland	83,50		75,15
AfA	836,23		752,61
GWG	99,00		89,10
20%Aufwand-Büro	1.358,43		1.222,59
10%Aufwand- 23,1% Büro	222,76		200,48
Versicherungen, Gerichtsg.	765,56		689,00
Zeitungen, Fachlit.	290,03		261,03
Mitgl.beitr./Haftpfli.vers.	54,50		49,05
Werbe- u. Repr.aufw.	46,50		
Berichtigung lt. Bp.	<u>-46,50</u>	0,00	
Zinsen	<u>161,17</u>		145,05
	5.143,26	4.647,79	495,47
<b>GEWINN/VERL.</b>	<b>-4.303,26</b>		<b>-4.647,79</b>
			<b>344,53</b>

Die Betriebsprüfung hat nach Zuordnung der vom Bf erklärten Einnahmen und Ausgaben für den Zeitraum 2008 bis 2012 folgende Betriebsergebnisse (€) ermittelt:

	Betriebsergebnis: Immo-Gutachter/SV/Vermittler	Betriebsergebnis: Buchhaltung
2008	-1.633,23	+64,46
2009	-2.424,17	+107,68
2010	-4.486,76	-21,49

2011	-11.727,56	-431,47
2012	-4.367,57	+262,12

Laut Betriebsprüfung ist beiden gewerblichen Tätigkeiten die Einkünftevermutung abzusprechen.

Dem widerspricht der Bf. Seiner Ansicht nach liegt eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor, die nicht unter § 1 Abs 2 LVO sondern unter Abs 3 leg cit zu subsumieren ist. Der Tatbestand der Liebhaberei ist nicht erfüllt.

### **Beweiswürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, der aus Veranlagungsakt und Betriebsprüfungsakt besteht.

### **Rechtslage und Erwägungen:**

1.) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 25.02.2003, 98/14/0088) sind bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, objektive Grundsätze heranzuziehen. Danach liegt bloß ein einheitlicher Betrieb vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen.

Vor diesem Hintergrund ist der belangten Behörde zu folgen, wenn sie die Einnahmen und Ausgaben des Bf aus seinen Tätigkeiten als Immobiliengutachter/Sachverständiger/ Immobilienvermittler einerseits und als Buchhalter andererseits trennt, somit zwei verschiedene Betriebe vorliegen. Zwischen diesen Betrieben ist weder eine Eignung der Ergänzung der Tätigkeiten festzustellen, weder stehen die Betriebe in Über- und Unterordnung noch ist eine Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen zu zu erkennen.

Voraussetzung für diese Trennung ist aber, dass die vom Bf ausgeübten Tätigkeiten unter § 23 EStG subsumiert werden können, was im streitgegenständlichen Fall für den Bereich Immobiliengutachter/Sachverständiger/ Immobilienvermittler unstrittig zutrifft.

Damit die - so wie sie vom Bf ausgeübte - Tätigkeit als Buchhalter auch unter § 23 EStG subsumiert werden kann, ist folgendes zu berücksichtigen:

Tatbestandsmerkmal des § 23 EStG ist die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Das Merkmal liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustausches teilnimmt und die nach

objektiven Kriterien zu beurteilende Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auch anzunehmen, wenn die Tätigkeit auch nur einem Auftraggeber gegenüber - jedoch längere Zeit hindurch - entfaltet wird.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr würde nur dann nicht vorliegen, wenn die Tätigkeit so beschaffen ist, dass sie ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur zu einem einzigen Partner ermöglichen würde, wenn also nach dem objektiven Erscheinungsbild der besonderen Art der Tätigkeit anzunehmen ist, dass seitens anderer möglicher Auftraggeber kein Bedarf besteht.

Es kommt nicht darauf an, ob eine Tätigkeit gegenüber einem anderen Auftraggeber unter denselben Bedingungen und mit denselben Mitteln (zB denselben EDV Programmen) wie beim bisherigen Auftraggeber ausgeübt werden kann, sondern darauf, ob die Tätigkeit ihrer Art nach geeignet ist, eine Auftragserteilung auch durch andere Auftraggeber zu ermöglichen (Jakom<sup>10</sup>, EStG Kommentar, § 23 Rz 36ff).

Das BFG schließt sich der Ansicht der belangten Behörde an, dass die ausgeübte Buchhaltertätigkeit des Bf eine Tätigkeit darstellt, die nicht nur eine Geschäftsbeziehung zu einem einzigen Partner ermöglicht. Es handelt sich um keine besondere Art einer Tätigkeit, zumal Buchhalter im ordentlichen Geschäftsleben für mehrere Betriebe tätig werden, wofür diese unter Umständen auch dieselben EDV-Programme verwenden können. Die Tätigkeit ist nach dem objektiven Erscheinungsbild sowie ihrer Art nach geeignet, eine Auftragserteilung auch durch andere Auftraggeber zu ermöglichen. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann daher nicht ausgeschlossen werden. Es liegen daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

2.) Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) idF BGBI.II 358/1997 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.

Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 LVO) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei zu vermuten, 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 wie z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen oder Luxuswirtschaftsgüter und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf einer besonders in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

.....

Gemäß § 1 Abs 3 LVO liegt Liebhaberei 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.

§ 2 Abs 1 und 2 LVO lauten:

„(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.

Ob in Bezug auf eine bestimmte Tätigkeit ein subjektives Ertragsstreben vorliegt oder nicht, ist durch eine Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs 1 LVO festzustellen.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend 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 (VwGH, 21.04.2016, 2013/15/0097).

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Bf irrt, wenn er meint, dass seine gewerbliche Tätigkeit von der Betriebsprüfung unter den Tatbestand des § 1 Abs 2 LVO subsumiert wurde. Die Abgabenbehörde hat ihre Rechtsansicht in jedem Schritt des Verfahrens nur auf § 1 Abs 1 LVO gestützt.

Der Bf irrt aber auch, wenn er seine Betätigungen als Fall des § 1 Abs 3 LVO sieht. Mit dieser Bestimmung können verlustbringende erwerbswirtschaftliche Betätigungen nach § 1 Abs 1 LVO, dann wenn sie für andere Tätigkeiten von "Bedeutung" sind, von der Liebhaberei ausgeschlossen werden. Bei dem vom Bf verwirklichten Sachverhalt fehlt es an dieser "Bedeutung".

Bei den in Rede stehenden Tätigkeiten des Bf als Immobiliengutachter/Sachverständiger/Immobilienvermittler (Tätigkeitsbereich 1) einerseits und als Buchhalter (Tätigkeitsbereich 2) andererseits handelt es sich, wie von der Abgabenbehörde richtig erkannt, um typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen. Daher sind diese in den Bereich einer Betätigung gemäß § 1 Abs 1 LVO einzustufen.

Aktenkundig ist, dass der Bf laufend Verluste erwirtschaftete, die die Abgabenbehörde im hier zu beurteilenden Streitjahr 2013 nicht anerkannte.

Fallen bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, gemäß § 2 Abs 1 LVO anhand einer sogenannten Kriterienprüfung zu beurteilen. Diese Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene Einheit zu beurteilen.

Maßgeblich ist dabei, ob und welche Maßnahmen der Bf zur Verbesserung der Situation gesetzt hat. Das bei ertragsorientierten Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinnerzielungsabsicht ist - nach außen hin - allerdings nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs 1 LVO) darauf zu schließen, ob Ertragsstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben eines Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, innerhalb eines absehbaren mehrjährigen Zeitraumes Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur angefallene Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einem Gesamtgewinn

führen. Die Gewinnerzielungsabsicht des § 1 Abs 1 LVO ist ein innerer Vorgang, der erst dann steuerlich erheblich wird, wenn er durch entsprechende Handlungen in die Außenwelt tritt.

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, wurde im Zuge der Veranlagungen beiden Tätigkeitsbereichen - allein schon auf Grund der hier heranzuziehenden Zeitspannen - ein Anlaufzeitraum eingeräumt.

Nach Ansicht des BFG hätte die Abgabenbehörde bereits in den vorgelagerten Rechtsmittel- bzw Vorhalteverfahren der Jahre 2006 bis 2008 die Möglichkeit gehabt, das subjektive Ertragsstreben des Bf zu überprüfen. Im Rahmen dieser Verfahren finden sich diesbezüglich keine Feststellungen im Akt. Die Einkommensteuerbescheide wurden unter Anerkennung der vom Bf geltend gemachten Verluste, korrigiert um Aufwandspositionen, rechtskräftig, ebenso die folgenden Einkommensteuerbescheide bis 2012.

Die von der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung im Juli 2014 aufgegriffene Möglichkeit, die Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 mittels Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO zu durchbrechen, wurde vom BFG in Ermangelung geeigneter Wiederaufnahmegründe im Erkenntnis vom 23.5.2018, RV/6100091/2016 verworfen.

Für das BFG sind die vom Bf ausgeübten Tätigkeiten nicht erfolgbringend. Es mangelt am Ertragsstreben. Beide Tätigkeiten sind nicht geeignet innerhalb eines absehbaren Zeitraumes Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur angefallene Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen.

Das BFG stützt diese Ansicht auf folgende Fakten:

Für den Tätigkeitsbereich 1 liegt bis zum Streitjahr jedenfalls ein 21jähriger Beobachtungszeitraum vor, der ab dem Veranlagungsjahr 2004 jährlich nur Verluste überwiegend im vierstelligen Zahlenbereich (siehe Tabelle oben) ausweist.

Die Betriebsergebnisse im Tätigkeitsbereich 2 liegen im zwei bis dreistelligen Zahlenbereich, wobei Gewinne und Verluste einander die Waage halten (siehe Tabelle oben).

Dieser Trend lässt sich für die dem Streitzeitraum nachfolgenden Jahre, zwar etwas reduziert, bis 2017 weiterverfolgen.

2013 findet sich keine Honorarnote, die dem Tätigkeitsbereich 1 zuordenbar wäre. Betriebseinnahme des Streitjahres sind 2 Honorarrechnungen (€ 840,-) iZm dem Tätigkeitsbereich 2.

Das Landesgericht Salzburg hat dem Bf (Jahrgang: 1942) ab 2009 - mangels Bedarfes und gerichtlicher Heranziehung - die Befugnis als allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger entzogen.

Damit wurde ihm jedenfalls die Möglichkeit genommen seine Ertragslage iBa Nutzwertgutachten, die den Großteil seiner Einnahmen in der Vergangenheit ausmachten, zu verbessern und Gewinne wie jene der Jahre 2002 und 2003 zu erwirtschaften.

Der Bf gab anlässlich der Betriebsprüfung selbst an, aus gesundheitlichen Gründen seine Tätigkeiten auslaufen zu lassen.

Die Immobilienvermittlung stützt sich auf die Zusammenarbeit mit einigen wenigen Immobilienbüros, wobei lt Aussage des Bf Werk- bzw Kooperationsverträge bereits aufgelöst wurden.

Honorareingänge in diesem Zusammenhang finden sich im Akt nur für das Jahr 2009 (€ 4.166,67) bzw für das Jahr 2014 (€ 1.100,-).

Der Bf selbst sieht in der "Größe" seines Betriebes die Ursache für die laufenden Verluste, ohne daraus Konsequenzen zu ziehen.

Künftige Provisionsanteile, wie vom Bf angekündigt, welche auf voraussichtlichen und ungewissen Vertragsabschlüssen beruhen, sind nicht geeignet, ein subjektives Ertragsstreben zu begründen.

Der Bf hat neben den verlustbringenden Betätigungen eine sichere Einkunftsquelle, nämlich seine Bundesdienstpension.

Die Ausübung der Buchhaltertätigkeit ausschließlich gegenüber nahen Angehörigen, lässt erkennen, dass der Bf dieses betriebliche Geschehen nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtet hat.

Die vom Bf angeführten Gewinne - vor Abzug der an die stille Gesellschafterin ausgeschütteten Gewinnanteile - für die Jahre 2002 und 2003 sind für den Nachweis eines subjektiven Ertragsstreben insofern irrelevant, als seit dem Jahr 2004 ausschließlich Verluste erzielt wurden.

Das Vorbringen des Bf, Schriftsätze für dritte Personen entgeltlich zu verfassen, um damit unter Umständen Verluste auszugleichen, geht insofern ins Leere, als der Beginn dieser Tätigkeit das Jahr 2014 betrifft. Abgesehen davon wurden diesbezügliche Nachweise nicht vorgelegt.

Im Ergebnis (Resultat einer Gesamtbetrachtung nach § 2 Abs 1 LVO) sind somit die vom Bf ausgeübten Tätigkeiten jedenfalls ab 2013 nicht als steuerlich relevante Einkunftsquellen zu beurteilen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

## **Zulässigkeit einer 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. Die Revision ist nicht zulässig. Die gegenständliche Entscheidung hing von der im Rahmen der Beweiswürdigung vorgenommenen Beurteilung von Tatfragen ab, mit denen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang stehen.

Salzburg-Aigen, am 7. Juni 2018