



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 3

GZ. RV/0251-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid En Engel, Ing. Stefan Josef Pavisitz und Mag. Rainer Porics im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik über die Berufung des A.B., 0000 X., X-weg, vertreten durch Dr. Wolfgang Schulla, 2120 Wolkersdorf, Annahof 1/4, vom 25. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 20. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2004 nach der am 28. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird Folge gegeben. Der Einkommensteuerbescheid 1998 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Gutschrift betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe in €	Art	Höhe in S
1998	zu versteuerndes Einkommen	119.506,00	Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge	20.290,00
			Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.500,00
			Steuer sonstige Bezüge	2.129,52
			Einkommensteuer	4.629,52
			Anrechenbare Lohnsteuer	-43.489,90
			Festgesetzte Einkommensteuer	-38.860,00
			Gutschrift in S	38.860,00
			Gutschrift in €	2.824,07

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war ganzjährig als Techniker bei der S-GmbH&CoKG GmbH & Co KG (S-GmbH & CoKG) auf Basis von 38,5 Wochenstunden mit Gleitzeit beschäftigt. Weiters erzielte er seit 1993 aus dem Gewerbebetrieb „Automatische Datenverarbeitung und EDV - Dienstleistung“ folgende Ergebnisse:

Jahr		Einnahmen	Einkünfte	Jahr		Einnahmen	Einkünfte
1993	S	185.404,00	- 35.952,00	1998	S	577.278,00	- 116.829,00
1994	S	511.863,00	- 215.980,00	1999	S	561.857,00	- 88.359,00
1995	S	1.220.597,00	- 47.801,00	2000	S	546.634,00	- 86.494,00
1996	S	1.550.893,00	- 124.176,00	2001	S	376.148,00	- 79.359,00
1997	S	1.000.847,00	- 52.960,00	2002	€	17.515,00	- 6.458,00
				2003	€	14.019,00	- 6.455,00
				2004	€	3.545,00	- 4.577,00
				Summe	€	509.743,00	- 79.110,00

Das Finanzamt erließ in den Jahren 1993 bis 1997 endgültige Einkommensteuerbescheide. Im Zuge der Veranlagung für 1999 hat der Bw. mit Schreiben vom 8. März 2001 eine **Prognoserechnung** abgegeben, in der er die Verluste mit S 139.551,00 (2000), S 67.700,00 (2001) und € 2.761,57 (2002) bezifferte.

In den Jahren 1998 bis 2004 ergingen vorerst vorläufige Einkommensteuerbescheide. In den am 20. Dezember 2006 erlassenen **endgültigen Einkommensteuerbescheiden 1998 bis 2004** qualifizierte das Finanzamt die gewerbliche Tätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebháberei gemäß § 1 Abs. 1 Liebhábereiverordnung, BGBl. 33/1993 (in weiterer Folge „LVO“).

In der gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2004 eingebrachten **Berufung** führte der Bw. aus, dass er seit Beginn des EDV-Betriebes im Jahr 1993 die Absicht gehabt habe, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Er habe die nichtselbständige Tätigkeit jedoch aus Gründen der Sicherung des Lebensstandards nicht aufgegeben. Das Ertragsstreben der gewerblichen Tätigkeit sei anhand objektiver Kriterien nachzuvollziehen. Die objektive Ertragsfähigkeit sei innerhalb eines Beobachtungszeitraumes nachzuweisen (vgl. UFS, RV/2097-W/03, vom 10. 6. 2005, Richtwert 8 Jahre). Strukturverbessernde Maßnahmen habe er ab 1999 gesetzt. Mit Mai 1999 habe er die 1998 eröffnete Filiale in M. (M.) wegen der Kostenreduktion geschlossen. Ab Frühjahr 2001 habe er einen Webshop gemacht, Ende Juni 2002 habe er das Kfz-Leasing beendet.

Die Preisgestaltung habe er ab Herbst 1999 an die Marktverhältnisse angepasst, es habe eine Handelsspanne von 20% gegeben.

Ab März 2001 habe er Hard- und Software über das Internet verkauft. Ab Mai 2002 habe er sein Geschäftsfeld ausgeweitet, und zwar auf neue Angebote zur Datensicherheit von Datenübertragung. Mit Beginn 2003 habe er EDV-Dienstleistungen in Form der Veranstaltung von EDV-Seminaren und Software-Schulungen angeboten. 2004 habe er die Entwicklung der neuen Geschäftsfelder, insbesondere der Seminartätigkeit, beobachtet. Wenn sich objektiv erst nach mehreren Jahren herausstelle, dass eine Tätigkeit ohne Liebhabereivermutung niemals Erfolg bringend sein könne, so könne sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle angesehen werden. Erst wenn diese Tätigkeit nach Feststellung der Erfolglosigkeit nicht eingestellt werde, sei sie ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren. Unvorhergesehene Verluste infolge von Unwägbarkeiten würden einer Einkunftsquelle im abgeschlossenen Zeitraum nicht entgegenstehen. Der Zeitraum für die Setzung der ertragsverbessernden Maßnahmen umfasse die Jahre 1999 bis 2003. Im Folgezeitraum habe er die Wirkung der gesetzten Ertragsverbesserung abgewartet. Mit 31. Dezember 2006 habe er das Gewerbe ruhend gemeldet.

In der **abweisenden Berufungsvorentscheidung** führte das Finanzamt aus, dass der Bw. in den Jahren 1993 bis 2004 ausschließlich Verluste erzielt habe, die jährlich zwischen 8% (1996), 20% (1998) und 46% (2003) der Einnahmen betragen haben. Ursache der Verluste seien die Fixkosten, wie Wareneinkauf, Kfz-Kosten, Zinsen, AfA und Mitaufwendungen, die durch die erzielten Erträge nicht abgedeckt seien. Der Wareneinkauf habe zwischen 93% (1996), 90% (1998) und 73% (2003) der Einnahmen eingenommen. Laut Prognoserechnung sei ab 2003 durch zusätzliche Umsatzausweitung mit Gewinnen zu rechnen gewesen. Die Aufnahme anderer Produkte, wie z.B. Hard- und Softwareverkauf, EDV-Dienstleistungen, hätten weder zur Umsatzsteigerung geführt noch zu einer Verringerung der Verluste. Tatsächlich seien auch ab 2003 Verluste erwirtschaftet worden. Die gewerbliche Tätigkeit habe offensichtlich nur in der Form betrieben werden können, weil für die Sicherung des Lebensunterhalts seine andere Einkunftsquelle zur Verfügung gestanden sei; daraus ergebe sich subjektiv die fehlende Gewinnabsicht. Abgesehen davon würden die negativen Betriebsergebnisse in den einzelnen Jahren aufgrund der nicht unbeträchtlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu einer erheblichen Einkommensminderung führen. Die Schließung der Filiale in M. im Jahr 1999 könne nicht als strukturverbessernde Maßnahme angesehen werden, da nicht nur Ausgaben, sondern auch die diesbezüglichen Einnahmen weggefallen seien; die Höhe des Verlustes in den Folgejahren hätte sich gegenüber jenen der Vorjahren nicht wesentlich geändert. Auch die Beendigung des Kfz-Leasings im Juni 2000 habe zu keinem Abfall der Kfz-Kosten in den nächsten Jahren geführt. Die Ursachen der Verluste im

Verhältnis zu den Vergleichsbetrieben seien laut Aktenlage nicht nur auf Fixkosten wie z.B. Wareneinkauf, Kfz-Kosten, Mietaufwendungen, Fremdmittelzinsen, zurückzuführen, sondern auch auf die Tatsache, dass der Betrieb nebenberuflich geführt worden und die Arbeitskapazität wesentlich für die nichtselbständige Tätigkeit aufgegangen sei.

Der Bw. wohne in L. (L.) und pendle täglich zu seiner Arbeitsstätte in Wien, er habe das große Pendlerpauschale. Entgegen der vom Bw. genannten Handelsspanne von 20% ergebe sich laut Aktenlage eine solche von ca. 1 – 15%. Rationalisierungsmaßnahmen seien nicht getätigt worden. Unwägbarkeiten - wie in der Berufung angesprochen - seien laut Aktenlage nicht zu verifizieren gewesen. Zumal der Bw. die Tätigkeit in gemieteten Räumlichkeiten ausgeübt habe, wäre ein allfälliger Veräußerungsgewinn betragsmäßig sehr gering ausgefallen.

Das Ausmaß der Verluste lasse keinen Schluss zu, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn zu erzielen gewesen wäre. Der Bw. habe 1993 bis 2004 einen Gesamtverlust von € 79.105,00 erwirtschaftet. Die „bloße“ Absicht, objektiv nicht erwirtschaftbare Gewinne zu erzielen, reiche für die „Einkunftsquelle“ nicht aus.

Dagegen brachte der Bw. einen **Vorlageantrag** ein.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 12. Feber 2009** führte der Bw. aus, dass er als HTL-Absolvent schwerpunktmäßig im technischen Bereich ausgebildet sei. Die Praxiserfahrung für die gewerbliche Tätigkeit habe er aus seiner Angestelltentätigkeit, insoweit bestehe Deckungsgleichheit. Im kaufmännischen Bereich hätte ihn eine Familienangehörige mit kaufmännischer Ausbildung (Handelsschule und Berufserfahrung) unterstützt. Die Buchhaltung habe er von Beginn an ausgelagert.

Er machte keine Angaben zur Frage, wie viele Angebote er in den einzelnen Jahren erstellt habe, welches Auftragsvolumen die einzelnen Aufträge gehabt, bzw. in welcher Bandbreite sich die Erlöse der Aufträge bewegt hätten. Er gab zwar – wie nachfolgend angeführt - die Ursachen für das Ausbleiben eines (Gesamt)gewinnes an, nicht jedoch bezogen auf das jeweilige Veranlagungsjahr. Folgendes teilte er noch mit:

ÖFFNUNGSZEITEN:	M.: Montag und Dienstag 17.00 bis 19.00 Uhr L.: Freitag 14.00 bis 19.00 Uhr, Samstag 9.00 Uhr bis 13.00 Uhr
ANWESEND IM GESCHÄFT:	Bw. (Techniker) und Familienangehörige (Mithilfe in Verwaltung und im Kundenbereich)
BETÄTIGUNGSFELD ab 1993:	
1993 und 1994:	Reparatur und Aufrüstung von Kundengeräten
ab 1995:	Ausweitung auf Beratung bei Ankauf diverser EDV-Ausrüstung für Home und Business, Verkauf von Hard- und Software
ab 1996:	Ausweitung auf Kundenbesuche nach Terminvereinbarung
ab 1997:	Ausweitung auf Netzwerkinstallation in den örtlichen Betrieben, Einschulung an PC-Systemen
ab März 2001:	Web-Shop

ab 2002:	Ausweitung auf Angebote zur Datensicherheit und Datenübertragung
ab 2003:	Ausweitung auf Durchführung von EDV-Schulungen in Abendkursen im Geschäftslokal und externen Lokalen (Erwachsenenbildung ab 20 Uhr)
LEISTUNGEN des Bw.	Konzentration auf technischen Bereich
Angebotene SPEZIAL-GEBIETE:	Home Service: Lieferung der bestellten EDV-Ausrüstung direkt zum Kunden – Aufbau und Einschulung vor Ort Störungsbehebung beim Kunden
ÄNDERUNG des LEISTUNGSGANGEBOTS 1993 bis 2004:	Das Angebot wurde weg vom reinen Verkauf der Hard- und Software auf den Dienstleistungsbereich verlegt (siehe „Betätigungsfeld“)
HAUPTTÄTIGKEIT bei der S-GmbH & CoKG in den Jahren 1993 bis 2004; Deckung des Betätigungsfeldes mit EDV-Betrieb; Unterschiede:	
1993 bis 2004	bei der S-GmbH & CoKG Haupttätigkeit als EDV-Techniker, die Deckungsgleichheit bestand nur im technischen Bereich.
Erstellte ANGEBOTE und AUFTAGSVOLUMEN der einzelnen Aufträge, REFERENZAUFTÄRÄGE:	
1993 bis 2002	Angebote im örtlichen Bereich und im Bezirk. Großteils Widerspiegelung in den Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen der einzelnen Jahre
ab 2003	Teilnahme an EU-Ausschreibungen (Deutschland). Die Teilnahme erfolgte über eine Internetplattform für Unternehmer - Gewerbeschein als Registrierungserfordernis. Die Angebote wurden für durchschnittliche Ausschreibungssummen von EUR 50.000,00 gelegt. Es kam jedoch nachweislich zu keinem Zuschlag (Fehlen von Referenzauftärgen).
In welchem Zeitraum und auf welche Weise ist ein Gesamtgewinn erzielbar?	
10 Jahre	War mein gesetzter Gesamtgewinnzeitraum unter Miteinbeziehung der Strukturmaßnahmen.
URSACHEN in einzelnen Jahren für Gesamtgewinnverfehlung:	
	<ul style="list-style-type: none"> - Rasanter Preisverfall bei der Hardware, insbesonders auch durch entsprechende - Angebote der Supermarktketten. Trotz noch so günstigem Wareneinkauf war es nicht möglich, sich als Kleinunternehmer am Markt zu behaupten (mit den Großmärkten schrittzuhalten). Im Hinblick auf die - Teilnahme und die Größe der EU-Ausschreibungen (2003) und - die Angebote im Dienstleistungssektor (insbesondere Schulungen) wurde insbesondere diese Gesamtgewinn-erzielungsmöglichkeit abgewartet. Nach negativem Ausgang (Fehlen von Referenzauftärgen bei Ausschreibungen) wurde der Betrieb geschlossen und die Gewerbeberechtigung zurückgelegt.
MARKETINGMASSNAHMEN:	
1996 bis 2003	Inseratschaltung in der Bezirkszeitung, Werbeeinschaltung im Stadt-TV, Postwurfsendungen im Bezirk, Angebote an die örtlichen Schulen, Elternvereine.

Dem hielt das Finanzamt in seiner **Stellungnahme vom 26. Feber 2009** entgegen, dass der Bw. bei seiner Arbeitszeit und einer mindestens zweistündigen Fahrzeit pro Tag nur in den Abendstunden seiner gewerblichen Tätigkeit nachgehen könne. Aus der Gegenüberstellung der Einnahmen - Warenerlöse und Erlöse aus Dienstleistungen - zum erklärten Wareneinsatz ergebe sich, dass nahezu kein Rohaufschlag verrechnet werde. Zumal der Bw. auch

Dienstleistungen erbracht habe, müsse er die Ware offenbar unter dem Einstandswert verkauft haben.

Der Bw. führte in seiner **Gegenäußerung vom 16. März 2009** noch aus, dass in M. EDV-Ausrüstung verkauft worden sei, ein Techniker habe nur gegen vorherige Absprache anwesend sein müssen. EDV-technische Tätigkeiten seien über das Geschäftslokal in L. abgewickelt worden.

Die Internetplattform laute www.vergabe.nrw.de. Die Angebotsunterlagen seien sehr umfangreich. Die **Korrespondenz zu drei abgegebenen EU Angeboten** sei auszugsweise beigelegt:

Datum	Betreff
29. Mai 2004	Schreiben des Instituts der Deutschen Zahnärzte: Ausgeführt, dass dem Angebot des Bw. zur Vorbereitung, Durchführung und Auswertung der geplanten DMS-IV Studie nicht gefolgt werden konnte. Ausschlaggebend seien hiebei die Priorisierungskriterien gewesen. Weiters noch vorgelagerter Schriftwechsel.
Juni 2004	Schreiben der Stadtverwaltung P.inDeutschland, dass das Angebot des Bw. vom 4. Mai 2004 betreffend die Lieferung und Installation von PC-Technik an 14 Schulen in P.inDeutschland (Grund- und Förderschulen) wegen Unvollständigkeit bzw. Fehlerhaftigkeit des Angebots nicht berücksichtigt werden konnte. Weiters noch dazugehöriger Schriftwechsel
27. Juli 2004	Aufforderung zur Abgabe eines Angebots Betrifft: Lieferung von 400x19Zoll TFT-Monitore

Die Waren habe er nicht unter dem Einstandspreis verkauft. Beigelegt seien über die Jahre verteilt **acht Wareneinkäufe mit dazugehörigen Warenverkäufen** (E = Wareneinkauf, V = Warenverkauf):

Ein-/Verkauf	Datum	Gegenstand		Netto	Brutto	Aufschlag
E 1	23.11.2001	Canon Scanner	S	415,83	499,00	
V 1	04.12.2001	Canon Scanner	S	665,00	798,00	1,60
E 2/1	20.11.2001	div. Artikel	S	13.582,00	16.298,40	
E 2/2	19.11.2001	div. Artikel	S	4.079,43	4.895,32	
V 2	23.11.2001	div. Artikel	S	20.825,00	24.990,00	1,18
E 3	23.01.2001	div. Artikel	S	16.524,00	19.828,80	
V3	26.01.2001	div. Artikel	S	21.666,67	26.000,00	1,31
E 4	10.5.2000	div. Artikel	S	29.558,53	35.470,24	
V 4	24.06.2000	div. Artikel	S	35.470,00	42.564,00	1,20
E 5	25.02.1998	div. Artikel	S	6.954,00	8.344,80	
V 5	28.02.1998	div. Artikel	S	8.750,00	10.500,00	1,26
E 6	09.05.1997	div. Artikel	S	7.748,00	9.297,60	
V 6	09.05.1997	div. Artikel	S	8.325,00	9.990,00	1,07
E 7	22.03.1996	div. Artikel	S	11.423,00	13.707,60	
V 7	30.03.1996	div. Artikel	S	17.500,00	21.000,00	1,53
E 8	03.04.1993	div. Artikel	S	17.491,67	20.990,00	
V 8	13.04.1993	div. Artikel	S	18.491,00	22.189,00	1,06

Beispielhaft würden auch **sechs Ausgangsrechnungen über EDV-Dienstleistungen** vorgelegt:

Datum	Gegenstand		Preis netto	Preis brutto
02.06.2001	PC-Service	S	208,00	250,00
24.05.1998	Modem-Einrichtung am 09.05.1998 Arbeitszeit 45 Min., Stundensatz S 690,00 inkl. MWSt	S	431,25	517,50
28.03.1998	PC-Service Arbeit/Festplatte formatieren und Neuaufsetzung WIN 95 Arbeitszeit 3/4 Std. (Std. 492,00 exkl.)	S	369,00	443,00
08.03.1998	PC-Neuaufsetzung der Software, 1 Std.	S	492,00	590,00
26.04.1996	Fehlerbehebung, Viruslöschung, Neu-formatieren der Festplatte, Aufsetzen von WIN 95	S	742,00	890,00
03.03.1996	Reparatur der Festplatte und Neuinstall. der Soundblaster, 2 Arbeitsstunden a 575,00 netto	S	1.150,00	1.380,00

In der **mündlichen Berufungsverhandlung** gab der Bw. noch an, dass die subjektive Gewinnabsicht bis 2003/2004 bestanden habe, dies infolge der möglichen EU-Aufträge im Gebiet der ehemaligen DDR (Nordrheinwestfalen); diese seien aber mangels Referenzaufräge nicht zustande gekommen. Die Ausschreibungssummen der EU-Aufträge seien so hoch gewesen, dass ein Gesamtgewinn bei Zuschlag denkbar gewesen wäre. Für den Bw. als Ein-Mann-Betrieb wären die Aufträge durchführbar gewesen. Die Tätigkeit auf dem Gebiet der EDV-Dienstleistung hätte sich über etwa 10 Jahre erstreckt.

Das Finanzamt führte aus, Unternehmern durchaus Zeit zu geben, sich zu strukturieren, die Verluste 1993 bis 1997 habe es ohnedies anerkannt. Die Umsatzentwicklung sei negativ gewesen. Die Verbesserungsmaßnahmen hätten offensichtlich nicht gegriffen. Dem Vorhalt des Finanzamtes, dass die EU-Ausschreibungen erst nach einem Zeitraum von rd. 10 Jahren der nur Verluste bringenden Tätigkeit hinzugekommen seien, zudem sehr personalintensiv gewesen wären und hohe Reisekosten verursacht hätten, und der Bw. kein Konzept vorgelegt habe, das den Gesamtgewinn aufgrund der EU- Aufträge dokumentiert hätte, trat der Bw. mit den fehlenden Referenzaufrägen entgegen. Hätte er eine dieser EU-Ausschreibungen bekommen, dann wäre zu überlegen gewesen, ob er zusätzliches Personal brauche. Wichtig wäre aber überhaupt einmal ein Referenzaufrag gewesen.

Die Umsatzreduzierung ab 1998 sei laut Bw. marktbedingt gewesen. Seine Kunden seien nach Wien gependelt und hätten sich oft nach seiner Beratung in Wien mit der Hardware eingedeckt. Zur nur nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit mit eingeschränkten Öffnungszeiten führte der Bw. aus, sich zu gewissen Spitzenzeiten, wie z. B. Schulbeginn, mehrere Wochen Urlaub genommen zu haben, um von 9.00 bis 17.00 Uhr offen haben zu können. Es seien aber zu wenige Leute gekommen. Folglich hätte ihn nicht seine Angestelltentätigkeit an der

Gewinnerzielung gehindert, sondern seien dies die schwierigen Marktverhältnisse gewesen. Die geringen Öffnungszeiten seien dadurch relativiert worden, dass ein freiberuflicher Mitarbeiter teilweise auch beschäftigt gewesen sei und dieser auch während der Dienstzeiten des Bw. zur Verfügung gestanden sei. Dieser freiberufliche Mitarbeiter habe natürlich auch Geld gekostet.

Über Befragen des Finanzamtes, warum der Bw. letztlich zumindest über 7 Jahre trotz Verluste den Betrieb weiter geschleppt habe, gab der Bw. an, er habe quasi nicht glauben können, dass diese Tätigkeit nicht zu einem wirtschaftlichen Erfolg führen könne. Er habe immer wieder versucht, Neues zu beginnen, wie z.B. ab 2001 Handel über den Web-Shop, der damals geboomoit habe. Dieser sei letztlich nicht erfolgreich gewesen, weil das eben den Hardwareverkauf mit der entsprechenden Preisproblematik betroffen habe. Das Finanzamt wies auf das Missverhältnis zwischen den Aufwendungen, insbesondere dem Wareneinkauf, und den erklärten Einnahmen hin; trotz des behaupteten neuen Schwerpunktes Dienstleistungen sei der Wareneinkauf unverändert relativ hoch geblieben. Die Kalkulation dürfte nicht gepasst haben. Laut Bw. sei der Wareneinkauf bis 2004 relativ hoch gewesen, weil er ein Mindestwarensortiment habe beibehalten müssen, um in diesem Markt zu bleiben. Auch bei Reparaturleistungen sei ein Mindestsortiment nötig gewesen, die Software habe er einkaufen müssen. Er habe auch Serviceleistungen angeboten, trotzdem sei es in Summe zu wenig gewesen.

L. habe zwischen 7.000 und 10.000 Einwohner und liege nahe an der tschechischen Grenze. Auf die Umsatzeinbußen habe er durch Kundenbesuche nach Terminvereinbarung (1996) und Netzwerkinstallations im örtlichen Bereich sowie Einschulung in PC-Systeme (1997) reagiert. Er könne heute nicht sagen, wie sich die Umsätze ab 1998 auf die Sparte Handel und die Sparte Dienstleistung aufteilten, er könnte dies im Moment auch nicht schätzen.

Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Berufung. Der Bw. begehrte die Stattgabe, er habe immer versucht, auf die schlechte wirtschaftliche Situation zu reagieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte liegen gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** 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).

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 gemäß **§ 2 Abs. 2 LVO** 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 abzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. ...

Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob die zu prüfende Tätigkeit in der betriebenen Art und Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Unter der Ertragsfähigkeit als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur

Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten. Ein hauptberufliches Angestelltenverhältnis reicht für sich allein noch nicht aus, einen daneben geführten Betrieb als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. VwGH vom 9. 12. 2004, 2000/14/0115, betreffend einen nebenberuflichen Kohlenhandel).

Im gegenständlichen Fall gehen beide Parteien des Verfahrens zutreffend davon aus, die gewerbliche Tätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren und die beiden Geschäfte als eine Beurteilungseinheit anzusehen. Allein aus dem Umstand, dass der Bw. die gewerbliche Tätigkeit neben seinem hauptberuflichen Angestelltenverhältnis ausübt, heißt noch nicht zwingend, dass Liebhaberei vorliegt, sondern es ist die objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben zu prüfen.

Im Zeitraum 1993 bis 2004 sind ausschließlich Verluste aus der gewerblichen Tätigkeit angefallen. Die LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung, weshalb im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen ist (vgl. VwGH vom 28. 2. 2002, 96/15/0219, und vom 22. 3. 2006, 2002/13/0158). Es ist also eine „von-Jahr-zu-Jahr-Betrachtung“ anzustellen.

Folgende Ergebnisse liegen vor:

Jahr	Einnahmen	Einkünfte	WEK	Kfz	Miete
1993	185.404,00	- 35.952,00	231.398,00	12.879,00	9.893,66
1994	511.863,00	- 215.980,00	562.915,00	105.280,00	26.392,26
1995	1.220.597,00	- 47.801,00	1.128.560,00	67.271,00	26.392,26
1996	1.550.893,00	- 124.176,00	1.457.158,00	38.739,00	23.997,96
1997	1.000.847,00	- 52.960,00	936.268,00	34.000,00	23.997,96
1998	577.278,00	- 116.829,00	522.326,00	36.308,00	70.191,29
1999	561.857,00	- 88.359,00	493.372,00	35.145,00	41.487,30
2000	546.634,00	- 86.494,00	544.211,00	-	23.997,96
2001	376.148,00	- 79.359,00	327.512,00	33.888,00	21.521,11
Summe in S	6.531.521,00	- 847.910,00	6.203.720,00	363.510,00	267.871,76
Summe in €	474.664,14	- 61.620,02	450.841,91	26.417,30	19.467,00
2002	17.515,00	- 6.458,00	13.434,00	2.899,00	1.514,00
2003	14.019,00	- 6.455,00	10.362,00	4.988,00	1.514,00
2004	3.545,00	- 4.577,00	1.485,00	2.196,00	1.135,00
Summe	509.743,14	- 79.110,02	476.122,91	36.500,30	23.630,00
Jahr	Afa	Zinsen	Summe Ausg.	Summe Ausg./Einn.	WEK/Einnahmen
1993	-	-	254.170,66	137,09	124,81
1994	-	-	694.587,26	135,70	109,97
1995	-	35.996,94	1.258.220,20	103,08	92,46
1996	1.788,84	34.937,40	1.556.621,20	100,37	93,96
1997	2.600,70	50.679,18	1.047.545,84	104,67	93,55
1998	3.302,47	41.308,42	673.436,18	116,66	90,48
1999	2.600,70	34.400,75	607.005,75	108,04	87,81
2000	1.788,84	35.088,77	605.086,57	110,69	99,56
2001	26.392,26	31.414,76	440.728,13	117,17	87,07
Summe in S	38.473,81	263.826,22	7.137.401,79	109,28	94,99
Summe in €	2.796,00	19.173,00	518.695,21	109,28	94,98
2002	1.918,00	2.488,00	22.253,00	127,05	76,70
2003	1.918,00	380,00	19.162,00	136,69	73,91
2004	1.953,00	-	6.769,00	190,94	41,89
Summe	8.585,00	22.041,00	566.879,21	111,21	93,40

Während des Zeitraumes 1993 bis 2004 lagen folgende „gleich bleibende“ Verhältnisse – bis auf die nur vorübergehende Führung des Geschäftslokales in M. - vor:

- Der Bw. war nichtselbstständig bei der S-GmbH & CoKG als Techniker beschäftigt, dies bei 38,5 Wochenstunden mit Gleitzeitmöglichkeit
- In den Geschäften war er der Techniker
- Unterstützung von einem Familienmitglied mit kaufmännischer Ausbildung für den Bereich „Verwaltung“ und „Kundenbereich“
- Laut seinen Angaben konnten er und seine Familienangehörige während der Geschäftszeiten anwesend sein
- Nur eingeschränkte Öffnungszeiten in M. (1998 bis Mai 1999) und L.

Der Bw. wollte seinen Angaben nach innerhalb von 10 Jahren einen Gesamtgewinn erwirtschaften, dabei schon die strukturverbessernden Maßnahmen miteinbezogen.

Im gegenständlichen Fall sind entsprechend § 2 Abs. 1 LVO die Verluste der ersten drei Jahre, 1993 bis 1995, iHv insgesamt S 299.733,00/€ 21.782,45 als Anlaufverluste anzusehen. Zumal auch danach Verluste angefallen sind, ist nun unter Einbeziehung des Anlaufzeitraumes die Kriterienprüfung vorzunehmen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Die Verluste und die Einnahmen waren – bezogen vom Vorjahr auf das nächste –

Jahre	Einnahmen	Verluste
1993/1994	steigend	steigend
1994/1995	steigend	sinkend
1995/1996	steigend	steigend
1996/1997	sinkend	sinkend
1997/1998	sinkend	steigend
1998/1999	sinkend	sinkend
1999/2000	sinkend	sinkend
2000/2001	sinkend	sinkend
2001/2002	sinkend	steigend
2002/2003	sinkend	sinkend
2003/2004	sinkend	sinkend

Die Einnahmen wiesen bis zum Jahr 1996 eine steigende Tendenz auf, die Verluste waren 1994/1995 bei steigenden Einnahmen sinkend, was ein Indiz in Richtung Einkunftsquelle ist. Die Verluste waren von 1995 auf 1996 steigend, von 1996 auf 1997 wiederum sinkend, um im Jahr darauf wieder anzusteigen. 1995/1996 und 1996/1997 ist es zu parallelen Entwicklungen bei Einnahmen und Verlusten gekommen, 1997/1998 sind dann die Einnahmen gesunken, dafür aber Verluste gestiegen. Ab dem Jahr 1998/1999 sind die Verluste gesunken, jedoch ebenso die Einnahmen. Im Jahr 2002 kam es sogar bei sinkenden Einnahmen zu einem gegenüber dem Vorjahr gestiegenen Verlust.

Dass vorerst die Reduzierung der Verluste nicht aussichtslos war, zeigt die Entwicklung von 1994 auf 1995, wie auch die sinkenden Verluste von 1995/1996 und 1996/1997. Bis 1997 gehen aus Sicht der rein betraglichen Prüfung der Verluste die Indizien in Richtung Einkunftsquelle. Die von 1997 auf 1998 sinkenden Einnahmen bei steigenden Verlusten sprechen wieder gegen eine Einkunftsquelle.

Das Verhältnis der Verluste zu den Einnahmen ergibt folgendes Bild (Beträge bis 2001 in S, ab 2002 in €):

Jahr	Entgelte	Verlust/Entgelte in %	
		Verlust	in %
1993	185.404,00	- 35.952,00	- 19,39

1994	511.863,00	- 215.980,00	- 42,19
1995	1.220.597,00	- 47.801,00	- 3,92
1996	1.550.893,00	- 124.176,00	- 8,01
1997	1.000.847,00	- 52.960,00	- 5,29
1998	577.278,00	- 116.829,00	- 20,24
1999	561.857,00	- 88.359,00	- 15,73
2000	546.634,00	- 86.494,00	- 15,82
2001	376.148,00	- 79.3 59,00	- 21,10
Summe in S	6.531.521,00	- 847.910,00	- 12,98
Summe in €	474.664,14	- 61.620,02	- 12,98
2002	17.515,00	- 6.458,00	- 36,87
2003	14.019,00	- 6.455,00	- 46,04
2004	3.545,00	- 4.577,00	- 129,11
Summe	509.743,14	- 79.110,02	- 15,52

Die Entwicklung der Verluste anhand des prozentuellen Anteils an den Einnahmen lässt erkennen, dass dieser in den ersten beiden Jahren noch höher angesiedelt war. Dafür spricht auch das Vorbringen des Bw., dass z. B. ein bestimmter Anfangsbestand an Wareneinkauf einmal notwendig war. In den darauf folgenden Jahren hat sich der prozentuelle Anteil in einem deutlich niedrigerem Ausmaß bewegt, um dann von 1997 auf 1998 auf das rd. Vierfache des Jahres 1997 anzusteigen. Bis 2001 besserte sich dann wiederum die Ergebnissituation etwas, jedoch waren keine Anzeichen mehr in Richtung eines nochmaligen „positiven Umschwungs“ zu erkennen. Ab 2001 verschlechterte sich das prozentuelle Ausmaß bedeutend.

Hält man sich vor Augen, dass von 1996 auf 1997 die Entgelte um mehr als ein Drittel von rd. S 1,55 Mio. auf rd. S 1 Mio. zurückgegangen sind, und im Jahr 1998 nochmals auf rd. S 577.000,00, so wurde – auch bei sinkenden Verlusten - die Gewinnerzielungsmöglichkeit aufgrund der unzweifelhaft notwendigen Fixkosten immer chancenloser.

Nach all dem Gesagten sprechen hinsichtlich der Entwicklung der Verluste die Umstände nach Ansicht des UFS bis 1997 für die Einkunftsquelle, ab 1998 für die Liebhaberei.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Der Bw. hat ab Beginn der Tätigkeit ausschließlich Verluste erzielt, was wiederum für den gesamten Berufungszeitraum ein Indiz in Richtung Liebhaberei ist.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:

Diesbezüglich führte der Bw. lediglich den rasanten Preisverfall, bedingt durch Angebote in Supermarktketten, an. Man habe sich gegenüber den „Großen“ nicht behaupten können.

Angesichts der Verhältnisse der Einnahmen zum erklärten Wareneinkauf über die Jahre wird davon auszugehen sein, dass der Bw. im Wesentlichen als Händler tätig war. Der Preisdruck durch die Konkurrenz von großen Anbietern mag zwar das Betriebsergebnis negativ beeinflusst haben, es kann aber für die sehr schlechte Gesamtgewinnsituation nicht ausschlaggebend gewesen sein. Gibt es doch in diesem Marktsegment sicherlich andere Klein- und Mittelunternehmer, die dieser Konkurrenz standhalten. Wenn sich durch den Preisdruck die Handelsspanne verringert, muss dies noch nicht zu Verlusten führen, so lange die Handelsspanne pro Stück, wie im gegenständlichen Fall, laut Bw. mit 20 % positiv bleibt. Entscheidend ist dann, ob die (verringerte aber positive) Handelsspanne bei der verkauften Stückzahl ausreicht, um die übrigen Fixkosten abzudecken. Sollte dies, wie im gegenständlichen Fall, offenbar nicht der Fall sein, dann kann nur über eine Erhöhung der Verkaufsmenge oder Zusatzdienstleistungen ein Gewinn erzielt werden. Die wahre Ursache für die dauerhaften Verluste wird daher in der zeitlichen Beschränkung der Tätigkeit des Bw. infolge seines Dienstverhältnisses zu suchen sein, die höhere Verkaufszahlen oder eine ins Gewicht fallende Dienstleistung nur mit zusätzlichem Personal und damit wieder mit zusätzlichen Kosten möglich gemacht hätte. Auf diese Herausforderung hat der Bw. letztlich nicht adäquat reagiert. Das Vorbringen des Bw., dass sich auch während seiner Urlaube zu Beginn des Schuljahres die Umsätze nicht hätten steigern lassen, vermag diesen Eindruck nicht zu verwischen. Wird doch für eine Gesamtgewinnerzielung in dieser sicherlich nicht leichten Branche ein 100 %iger Einsatz und nicht nur ein um Urlaubstage erweiterter nebenberuflicher Einsatz notwendig sein. Diesen Einsatz war der Bw. nicht bereit zu erbringen. Dieser Umstand spricht für Liebhaberei.

4. *Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:*

Auch wenn sich die Angaben des Bw. nicht anhand entsprechender Unterlagen nachvollziehen lassen, wird nicht in Abrede gestellt, dass er sein ursprüngliches Angebot von Reparatur und Aufrüstung von Kundengeräten (1993 und 1994) ab 1995 auf die Beratung bei Ankauf von EDV-Ausrüstungen und den Verkauf von Hard- und Software erweiterte. 1996 kamen noch Kundenbesuche nach Terminvereinbarung hinzu und ab 1997 die Netzwerkinstalltionen in den örtlichen Betrieben und Einschulung an PC-Systemen.

Insofern kann dem Bw. ein Reagieren auf seine Verlustsituation nicht abgesprochen werden. Fraglich bleibt aber, ob er damit bzw. auf die Dauer seiner gesamten Tätigkeit betrachtet marktgerecht reagiert hat. Wie schon dargelegt ist auf Grund des hohen Wareneinkaufs davon auszugehen, dass der Bw. im Wesentlichen als Händler tätig war. Anfänglich stiegen die Umsätze bis 1996 auf den Höchstwert von rd. S 1.550.000,00. 1997 kam es zu einem ersten Umsatzknick auf rd. S 1.000.000,00 und 1998 zu einer weiteren massiven Umsatzreduzierung

auf rd. S 577.000,00. Folgt man dem Bw. darin, dass dies das Resultat des hohen Konkurrenzdrucks durch große Anbieter gewesen ist, dann wäre dem wie schon zuvor ausgeführt am ehesten durch eine Ausweitung des betrieblichen Engagements oder durch eine massive Änderung des Leistungsangebotes zu begegnen gewesen und zwar spätestens im Jahr 1999. Dies ist nicht geschehen. Die behauptete Verlagerung des Schwerpunktes vom Handel zur Dienstleistung hat nicht stattgefunden. Der erklärte Wareneinkauf betrug bis zum Jahr 2001 immer noch rd. 90 % der erzielten Einnahmen. Die bloße Erweiterung des Handels um diverse Nebendienstleistungen kann grundsätzlich nicht als marktgerechtes Reagieren gewertet werden.

Mag der Bw. nun nach drei „schlechten Jahren“ 2001 den ohnehin mit der Preisproblematik behafteten Web-Shop eingerichtet haben und auch 2002 und 2003 sein Angebot, insbesondere auf die Abhaltung von Kursen und Teilnahme an EU-Ausschreibungen, erweitert haben, so konnte er mit keinem wirtschaftlich triftigen und nachvollziehbaren Grund den Einwand des Finanzamtes entkräften, warum er noch ab 1998 den ausschließlich Verluste erwirtschaftenden Betrieb „weiterschleppte“. Dass der Bw. die Aussichtslosigkeit nicht schon allein aufgrund der Zahlen hätte erkennen können, hat er nicht behauptet.

Auch wenn dem Bw. hinsichtlich der EU-Ausschreibungen ein Referenzauflage fehlte, so wäre selbst bei einem solchen der Erfolg des Vorhabens nicht garantiert gewesen. Ein entsprechendes konkretes Konzept des Bw. liegt nicht vor. Er konnte die Bedenken des Finanzamtes nicht zerstreuen, dass solche Aufträge sehr personal- und reisekostenintensiv gewesen wären, daher die Gewinnerzielung fraglich gewesen wäre.

Wollte er nicht wahr haben, dass seine Tätigkeit keinen (Gesamt)gewinn bringen sollte, so lässt dies vielmehr den Schluss zu, dass ein wirtschaftlich denkender Unternehmer den Betrieb jedenfalls 1998 beendet hätte; denn spätestens nach dem markanten Einbruch der Entgelte im Jahr 1998 und der Aussichtslosigkeit, die Vorjahresverluste und die laufenden Kosten decken zu können, gab es keinen vernünftigen Grund mehr, den Betrieb fortzuführen.

Nach dem Gesagten ist das marktgerechte Verhalten des Bw. bis 1998 zu bejahen, ab 1999 hätte ein wirtschaftlich denkender Unternehmer den Betrieb beendet.

5. *Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:*

Der Bw. bejaht sein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung, insbesondere habe er ab Herbst 1999 die Preisgestaltung an die Marktverhältnisse angepasst und die Handelsspanne mit 20% bemessen. Laut den beispielhaft vorgelegten Abrechnungen der Ein- und Verkäufe hat die Handelsspanne zwischen 6% (Verkaufsjahr 1993), 53% (1996),

7% (1997) 26% (1998) 20% (2000), 18%, 31% und 60% (alle 2001) ausgemacht, aber auch nach 1999 ist sie nicht immer bei 20% gelegen, wie z. B. in einem Verkaufsfall aus 2001.

Inwiefern der Bw. damit markgerecht die Preise gestaltet hat, lässt sich nicht mit der notwendigen Sicherheit sagen. Jedenfalls dürfte eine Reaktion des Bw. erfolgt sein, die allerdings an seiner wirtschaftlichen Situation nichts geändert hat. Gemessen an seiner eigenen Kostenstruktur wäre die Preisreduzierung mit einer Ausweitung seiner Tätigkeit zu verbinden gewesen, um eine Chance auf einen Gesamtgewinn zu haben.

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

Es gilt zu beurteilen, ob die einzelnen strukturverbessernden Maßnahmen darauf ausgerichtet waren, die Erträge zu erhöhen bzw. Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss zu ermöglichen, dass eine subjektive Einstellung auf Gewinnerzielung gerichtet war. Unter strukturverbessernde Maßnahmen fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (vgl. VwGH vom 20. 4. 2006, 2004/15/0038, betreffend einen nebenberuflichen Architekten).

Maßnahmen zur Bemühung der Verbesserung der Ertragslage liegen auch dann vor, wenn vom Steuerpflichtigen unbeeinflussbare Umstände den wirtschaftlichen Erfolg dieser Bemühungen verhindern (vgl. VwGH vom 7. 10. 2003, 99/15/0209).

Der Bw. geht davon aus, strukturverbessernde Maßnahmen ab 1999 gesetzt zu haben. Als erste führt der die *Schließung der Filiale in M. im Mai 1999* aus Gründen der Kostenreduktion an. Dieses Geschäftslokal hat er ohnehin nur über einen Zeitraum von rd. eineinhalb Jahren geführt. Mit der Verminderung von Ausgaben für die Miete war gleichzeitig - wie vom Finanzamt bereits ausgeführt - ein Einnahmenausfall verbunden. Der Verlust von 1999 auf 2000 hat sich von rd. S 88.300,00 auf rd. S 86.500,00 vermindert, doch sind auf der anderen Seite die Einnahmen von rd. S 561.800,00 auf rd. S 546.600,00 abgesunken. In der Schließung des Geschäftes in M. kann daher eine strukturverbessernde Maßnahme bei gleichzeitigem Entfall von Ausgaben und Einnahmen nicht erblickt werden.

Als nächstes nannte der Bw. die *Einrichtung des Web-Shops* im Jahr 2001. Angesichts seiner Schilderung in der mündlichen Verhandlung über die Preisproblematik der „Kleinen“ für die im Internet angebotenen Waren schien selbst für den Bw. auch diese Maßnahme von vornherein nicht wirklich Erfolg versprechend.

Ebenso kann der *Beendigung des Kfz-Leasings im Juni 2000* nicht der Charakter einer strukturverbessernden Maßnahme zugesprochen werden, weil zwar Leasingkosten weggefallen sind, Kfz-Kosten in etwa im Ausmaß der Vorjahre geblieben sind.

Nach dem zuvor Gesagten sind die vom Bw. ins Treffen geführten Aktivitäten keine für die Einkunftsquelleneigenschaft sprechenden „strukturverbessernden Maßnahmen“.

Zusammenfassend lässt sich nun festhalten:

Während des gesamten Zeitraums der gewerblichen Tätigkeit erzielte der Bw. ausschließlich Verluste. Erstmals sah er sich zu seiner Ansicht nach „strukturverbessernden Maßnahmen“ im Jahr 1999 veranlasst, die jedoch – wie oben festgehalten – nicht als solche zu qualifizieren waren. Ebenso wenig konnte der Bw. plausible, nachvollziehbare Ursachen darstellen, die im Gegensatz zu Vergleichsbetrieben ein Auftreten von Verlusten rechtfertigen würden. Die Ursache für die anhaltenden Verluste wird vielmehr in erster Linie in der nebenberuflichen Ausübung der Tätigkeit zu finden sein. Er konnte nicht nachvollziehbar darlegen, dass Preispotential im Berufungszeitraum hinreichend genutzt zu haben. Der Senat konnte auch keine konkrete, nachvollziehbare Erklärung dafür bekommen, dass selbst nach den behaupteten Zuwendungen auf den Leistungsbereich die Aufwendungen für den Wareneinkauf sehr hoch waren. Diese Umstände sprechen dafür, die Tätigkeit während des gesamten Berufungszeitraumes als Liebhaberei zu beurteilen.

Jedoch dürfen auch die übrigen Bemühungen des Bw. jeweils unter dem Blickwinkel einer von-Jahr-zu-Jahr-Betrachtung nicht außer Acht gelassen werden. Bis einschließlich 1997 hat ohnedies bereits das Finanzamt die Tätigkeit des Bw. in den Einkommensteuerbescheiden als Einkunftsquelle veranlagt. Es steht mit den Erfahrungen des Wirtschaftslebens im Einklang, dass die Aufwendungen, u. a. auch für den Wareneinkauf, zu Beginn einer Betätigung höher sein werden und folglich in der Anfangsphase die Verluste höher ausfallen werden. Der Bw. hat seinen Schilderungen nach auch alle Bemühungen unternommen, sein Geschäftsfeld zu erweitern und sein Betätigungsgebiet laufend bis 1997 adaptiert. Auch nach einer gravierenden Reduzierung der Einnahmen bereits von 1996 auf 1997 wird man einem wirtschaftlich denkenden Unternehmer allenfalls noch ein Jahr einräumen müssen, die Auswirkungen seiner (letzten) Aktivitäten zu beobachten. Dies wäre – nach dem letztmaligen Adaptieren des Leistungsangebots im Jahr 1997 – im Jahr 1998 gewesen. Spätestens aber nach Ablauf des Jahres 1998 hätte dem Bw. aus unternehmerischer Sicht klar sein müssen, dass die Erzielung eines Gewinnes – und geschweige denn eines Gesamtgewinnes – nicht möglich war. Für eine solche Beurteilung spricht auch die Entwicklung der Verluste bzw. das Verhältnis der Verluste zu den Einnahmen. Demnach war die Möglichkeit einer Verbesserung der Ergebnissituation jedenfalls bis 1997 nicht mit Bestimmtheit auszuschließen. 1998 musste jedoch einem wirtschaftlich denkenden Unternehmer angesichts der vorhandenen Zeitressourcen und unter Einbeziehung der bereits bis dahin angefallenen Verluste und den ständig sinkenden Einnahmen die Unmöglichkeit der Erzielung eines (Gesamt)gewinnes klar gewesen sein.

Wenngleich aus einer bloß nebenberuflichen Betätigung noch nicht zwingend auf Liebhaberei geschlossen werden kann, ist im gegenständlichen Fall die Nebenbeschäftigung des Bw. und die damit verbundene Zeitknappheit eben nicht zu übersehen (vgl. auch VwGH vom 22. 1. 2004, 98/14/0003, betreffend die nebenberuflichen EDV-Leistungen). Mag der Bw. (durch die Familie) unterstützt worden sein, so ändert dies nichts, dass auf der einen Seite beim Bw. für die gewerbliche Tätigkeit ein beschränktes – und während der Dauer des Angestelltenverhältnisses auch nicht ausweitbares – Zeitpotential nach Absolvierung seines Dienstes und einer täglichen Fahrzeit von rd. 2 Stunden zur Verfügung stand, auf der anderen Seite Betriebsausgaben angefallen sind, die bei dem Einsatz des Bw. (samt Familie) nicht zu decken waren.

Der Bw. konnte kein Konzept darlegen, wie er innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren zu einem Gesamtgewinn kommen wollte. Selbst unter Ausnutzung aller Optimierungsmöglichkeiten sowohl hinsichtlich des Zeitpotentials als auch des Leistungsangebots erachtet es der Senat als gerechtfertigt, dem Bw. noch eine Zeit des Beobachtens der ab 1996 „abfallenden“ Entwicklung zuzubilligen. Aus den oben genannten Gründen war dies bis zum Ablauf des Jahres 1998 der Fall. Daher ist bis 1998 die gewerbliche Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen, nicht mehr aber für die Jahre danach. Bei der vom Bw. gewählten Bewirtschaftungsart sind nach dem zuvor Gesagten keine objektiv erkennbaren Gründe zu ersehen, ab dem Jahr 1999 noch die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes zu bejahen.

Zumal der Bw. angab, kein Warenlager gehabt zu haben, und er den Betrieb in gemieteten Räumlichkeiten führte, konnte vom Ansatz eines Veräußerungsgewinnes abgesehen werden.

Obigen Ausführungen folgend war der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 Folge zu geben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind iHv - S 116.829,00 zu veranlagen. Im Übrigen war die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 als unbegründet abzuweisen.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergibt sich hinsichtlich Einkommensteuer 1998 folgende Bemessungsgrundlage:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	S	-	116.829,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	S		237.154,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	S		120.325,00
Sonderausgaben: Pauschbetrag für Sonderausgaben	S	-	819,00
Einkommen	S		119.506,00

Klagenfurt, am 28. Mai 2009