

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch dr. mayer gmbh wirtschaftstreuhand- und steuerberatungsgesellschaft, Honauerstraße 4, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 4.11.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 5.10.2016 betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Einkommen	972,28 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	317,64 € -9.932,16 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-9.615,00 €
2014	Einkommen	8.903,84 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	324,10 € -10.217,74 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-9.894,00 €
2015	Einkommen	10.365,54 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	331,07 € -10.526,02 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-10.194,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben ist den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bilden.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt/Verfahren**

Angefochten sind die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015.

Der Beschwerdeführer erklärte in den beschwerdegegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -28.706,51 € (2013), -25.501,23 € (2014), -24.518,73 € (2015), von denen die Jahre 2013 und 2014 erklärungsgemäß veranlagt wurden (gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide vom 3.9.2014, 23.3.2016).

Nach dem 2015 erklärten Verlust qualifizierte das Finanzamt die gegenständliche Betätigung als Liebhaberei (2013 bis 2015) und berücksichtigte nunmehr keine negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide vom 5.10.2016). Auf die separat zugegangene Bescheidbegründung vom 5.10.2016 wird verwiesen.

Gegen diese Bescheide er hob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 4.11.2016 Beschwerde und stellte den Beschwerdeantrag, die angefochtenen Bescheide durch Bescheide zu ersetzen, die den dargestellten Beschwerdegründen Rechnung tragen würden; auf die näheren Ausführungen wird verwiesen. Gleichzeitig stellte er den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.1.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab; auf die Bescheidbegründung wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 9.3.2017 beantragte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Die Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurden am 9.7.2018 zurückgezogen.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer ist seit 1999 PR-Berater im Sportbereich, wobei seine Tätigkeit in der Vermarktung von Weltklasse-Athleten, speziell für den ÖSV, aber auch für andere Sportarten, durch Rekrutierung von Sponsoren für den Bereich Head bzw. Eventmarketing liegt. Ziel ist der Abschluss von Marketing- und Sponsoring-Verträgen, das in erster Linie durch Kundenbesuche und Präsentationen erreicht werden soll.

Diese Betätigung übte der Beschwerdeführer von 1999 bis 2008 neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit aus; seit 2009 betreibt er ausschließlich die PR-Beratertätigkeit und bezieht neben den daraus resultierenden gewerblichen Einkünften eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft.

Die aus der Tätigkeit als PR-Berater erzielten Ergebnisse stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Umsätze (20 %)	Einkünfte aus Gw
1999	0,00 S	-265.799,00 S
2000	692.609,00 S	-156.090,00 S
2001	2.429.700,74 S	300.345,00 S
2002	419.193,24 €	16.498,60 €
2003	508.031,45 €	51.589,32 €
2004	568.801,40 €	59.209,71 €
2005	657.848,25 €	71.727,19 €
2006	574.608,17 €	96.610,25 €
2007	554.446,84 €	29.805,26 €
2008	486.516,51 €	13.154,07 €
2009	407.900,00 €	6.915,35 €
2010	138.704,53 €	-10.146,02 €
2011	166.513,86 €	-22.653,84 €
2012	47.666,50 €	-40.897,72 €
<b>2013</b>	<b>17.549,41 €</b>	<b>-28.706,51 €</b>
<b>2014</b>	<b>57.962,73 €</b>	<b>-25.501,23 €</b>
<b>2015</b>	<b>64.031,01 €</b>	<b>-24.518,73 €</b>

Laut Abgabenerklärungen 2016 belief sich der Umsatz auf 63.386,22 € und der Verlust auf 23.972,60 €.

Eine Änderung der Bewirtschaftung liegt nicht vor.

### **Beweiswürdigung**

Es ist durchaus glaubwürdig, wenn der Beschwerdeführer die Ursachen seiner verminderten Einnahmen nicht in der 2008 erfolgten Pensionierung sondern im aktuellen wirtschaftlichen und politischen Umfeld sieht. Es ist für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar, dass durch die unsichere Wirtschafts- und Finanzlage weltweit die für Marketing- und Sponsoring Verantwortlichen in ihrer Entscheidungsfindung eingeengt

werden und oft lieber mit einem Vertragsabschluss bis zu einer Verbesserung der Wirtschaftslage warten wollen.

Es ergeben sich vorliegend keine Umstände, aus denen geschlossen werden kann, dass sich mit der Pensionierung des Beschwerdeführers sein Engagement für die PR-Tätigkeit geändert (dh. nach Meinung des Finanzamtes aufgrund einer sich durch die Pensionseinkünfte ergebenden Sicherheit der Einkunftszielung vermindert) hat.

### **Rechtslage**

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 idF StRefG 2009, BGBl I 26/2009, ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 3 und Abs. 4 Z 1) sind die Gewinne (§§ 4 bis 14) aus Gewerbebetrieb (§ 23).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 33/1993, 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.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, 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 angebotenen Leistungen,
5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn 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.

## **Rechtliche Erwägungen**

Unstrittig ist, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit (PR-Berater) um eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung (Betätigung mit der Annahme einer Einkunftsquelle im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO) handelt.

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (und um solche handelt es sich bei jenen aus Gewerbebetrieb) nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zu Grunde liegt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144).

In diesem Sinne wurde die Formulierung des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 33/1993, (in der Folge kurz LVO) mit der Vermutung einer Gewinnerzielungsabsicht getroffen. Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist insbesondere an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO für jeden Veranlagungszeitraum für sich zu beurteilen. In diesem Zusammenhang sind Ausmaß und Entwicklung der Verluste, deren Verhältnis zu den Gewinnen, die Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und Preisgestaltung sowie Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage zu berücksichtigen. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein.

Der Beschwerdeführer hat von Beginn der Tätigkeit 1999 bis einschließlich 2015 einen Gesamtgewinn in Höhe von 184.252,57 € erwirtschaftet.

Bei Beurteilung des Ausmaßes und der Entwicklung der Verluste (Z 1) ist insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierende Verluste einzustufen sind. Dabei ist das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten. Lediglich im Jahr 2013 übersteigt der Verlust den Umsatz. In weiterer Folge 2014 und 2015 sind die wieder ansteigenden Umsätze mehr als doppelt so hoch wie die Verluste. In den verlustbringenden Jahren von 2010 bis 2015 stehen dem laufenden Gesamtverlust in Höhe von 124.449 € (ohne Berücksichtigung des Übergangsverlustes im Ausmaß eines Siebentels) Umsatzerlöse im gleichen Zeitraum von 540.554 € gegenüber. Die Umsatzerlöse übersteigen mit Ausnahme von 2013 den jeweils erzielten Verlust regelmäßig meist um ein Mehrfaches.

Der Forderung von Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (Z 6) hat der Beschwerdeführer insoweit entsprochen,

als er seinen Einsatz zur Kundenakquirierung seit seinem Eintritt in die Verlustzone 2010 (-10.146,02 €) noch weiter ausgebaut und verstärkt hat. Dass diese Maßnahme Erfolg hatte, ist daraus zu sehen, dass seit dem Ansteigen des Verlustes 2011 auf 22.653,84 € und 2012 auf 40.897,72 € als Höhepunkt die Verluste wieder rückläufig sind (2013: -28.706,51 €, 2014: -25.501,23 €, 2015: -24.518,73 €, 2016: -23.972,60 €), gleichzeitig jedoch die Umsätze steigen. Im Jahr 2016 wurden rechtsverbindliche Sponsoringverträge mit einem Umsatzvolumen von rd. 112.000 € abgeschlossen, von denen bis 10/2016 bereits 75.000 € fakturiert und vereinnahmt wurden; die Fakturierung der Differenz wurde mit Anfang 2017 vereinbart. Dies spiegelt die Tendenz zu steigenden Umsatzerlösen wider. Eindeutig wurde dadurch die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Verbesserung der Ertragslage erreicht (vgl. Erk. 23.2.2005, 2002/14/0024; 20.4.2006, 2004/15/0038; 12.12.2007, 2006/15/0075).

Im Übrigen sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die in den Ziffern 2 bis 5 genannten Kriterien erfüllt.

Entgegen der Meinung des Finanzamtes – die Ursache des Eintritts in die Verlustzone sei im Pensionsantritt 2008 bzw. dem erstmalig ganzjährigen Pensionsbezug im Jahr 2009 und damit dem Wegfallen der Gewinnerzielungsabsicht gelegen – vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass der Einbruch der gegenständlichen Tätigkeit eine Folge der Weltwirtschaftskrise 2008 ist. Dass die Auswirkungen der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise (bis heute) dazu führten, das Werbe- und Sponsoring-Etat von Unternehmen kontinuierlich zu vermindern und die Rahmenbedingungen zum Abschluss von Sponsoringverträgen zu erschweren, entspricht den Erfahrungen des gewöhnlichen Geschäftslebens.

Nach dem sich aus der Kriterienprüfung ergebenden Gesamtbild ist die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, eindeutig gegeben, sodass es sich bei der gegenständlichen Betätigung um eine Einkunftsquelle handelt.

### **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.

Im gegenständlichen Fall wird darüber abgesprochen, ob eine Liebhabereibetätigung vorliegt. Zu den §§ 1 und 2 LVO liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 24. Juli 2018