



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENA

Außenstelle Linz  
Senat 1

GZ. RV/1058-L/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Mag. Sepp Peninger, Steuerberater, 4190 Bad Leonfelden, Peter Krennstr. 14, vom 21. Dezember 2007 und 9. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 21. November 2007, 11. und 13. August 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ab 1.6.1999 begann er, Privatunterricht in Reiten und Westernreiten zu geben. Laut eigenen Angaben vom 12.7.2000 hatte er zu Beginn der Tätigkeit fünf ihm gehörige Pferde in einem Hof eingestellt, die Stallmiete beinhaltete auch Fütterung (Stroh, Heu); spezielles Kraftfutter und Reitzubehör hatte der Bw. selber zu besorgen. Der Hof verfügte über keine Reithalle, sodass der Bw. bei Schlechtwetter bzw. im Winter keine Reitstunden geben konnte. 2003 verließ er den Hof, mietete sich in einem entfernten Ort erneut in einem Hof ein, der erst zu einem Reithof umgebaut werden musste und den er 2006 verließ. Er betrieb in der Folge seine Reitlehrertätigkeit in einem anderen Hof weiter.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ für die Jahre 1999 bis 2005 vorläufige Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Nachdem im Zeitraum 1999 bis 2005 ein Gesamtverlust von -27.729,08 €

(1999	-6.859,88
2000	-10.666,05
2001	-4.873,06
2002	+1.889,96
2003	-5.842,15
2004	-1.830,30
2005	+452,40
	<b>-27.729,08)</b>

erwirtschaftet wurde, erließ die Abgabenbehörde erster Instanz endgültige Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO für die Jahre 1999 bis 2005.

Das Ergebnis für 2006 betrug -1.328,00 €.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrochenen Berufung (Dezember 2007) wurde im Wesentlichen die Historie der Reitlehrertätigkeit des Bw. wiederholt und ausgeführt, dass er nun "etwas Eigenes" habe, er könne in Ruhe seinen Kundenstock aufbauen. Nach vorläufigen Schätzungen habe er 2007 ein Null-Ergebnis. 2008 kämen weitere Aktivitäten dazu, sodass er 2008 sicher einen Gewinn habe. Wenn er sich weiter keine größeren Fehler erlaube werde er sicherlich immer positiv sein.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab, da der Bw. die Reitlehrertätigkeit nebenberuflich betreibe. Schon im Hinblick auf die geringe Anzahl der Tiere könne von einer Freizeitbeschäftigung gesprochen werden. Da die Beurteilung, ob eine Betätigung typischerweise einer privaten Neigung entspricht, auch wesentlich von der Größe des bewirtschafteten Wirtschaftsguts abhängt, könne hier ohne weiteres von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ausgegangen werden.

Der Bw. stellte rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte gleichzeitig Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 ein, in denen die Einkünfte aus der Reitlehrertätigkeit mangels Einkunftsquelleneigenschaft nicht der Einkommenbesteuerung unterworfen worden waren. Dabei brachte er im Wesentlichen vor, dass er nach dem Verlassen des Hofes 2006 sich "etwas Neues" suchte (er relativierte also sein Berufungsvorbringen, wonach er "etwas Eigenes" hatte). 2007 hatte er einen Gewinn von 1.259,00 € und einen Umsatz von 8.632,00 €. Bis August 2008 habe er bereits einen Umsatz von ca. 7.000,00 €, einen Gewinn von 3.200,00 €. Er verweist weiters darauf, dass die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines

Gesamterfolges gegeben sein und nicht tatsächlich ein Gesamtüberschuss erzielt werden müsse. Treten durch unerwartete Umstände Verluste ein, die ein Ausbleiben des Gesamterfolgs bewirken, so seien sie für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Wie aus den Zahlen 2007 und den vorläufigen Zahlen aus 2008 ersichtlich, eigne sich seine Tätigkeit zur Erzielung eines Gesamtüberschusses. Würden die Rückschläge der Jahre 2003 und 2006 – für die er nicht verantwortlich war – ausgeklammert, wäre von einer Eignung der Einkunftsquelle zur Erzielung eines Gesamterfolgs auszugehen. Auch das Argument, dass sich die Anzahl der verwendeten Wirtschaftsgüter für private Nutzung eigne, sei falsch, da er nicht mit fünf Pferden gleichzeitig ausreiten könne; außerdem würde er sich dafür andere Pferderassen zulegen, die eher seinem Reitstil entgegen kämen. Außerdem sei ihm nicht klar, wie ein Reitlehrer mehr als zwei Schüler gleichzeitig unterrichten könne. Auch beim Ausreiten könne eine Gruppe maximal fünf Schüler umfassen, da der Reitlehrer für die Gruppe verantwortlich sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 in einem mit den Berufungen laut Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO ist Liebhaberei anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Festzuhalten ist, dass das Vorbringen des Bws., wonach er nur in den Jahren 2003 und 2006 (als er seine Höfe verlassen musste) Verluste erwirtschaftete, nicht zutrifft, wie aus dem oa. Sachverhalt ersichtlich ist.

Wenn der Bw. vorbringt, dass ihm nicht klar sei, wie ein Reitlehrer gleichzeitig mehr als zwei Schüler unterrichten könne, bestätigt er, dass er zu viele Pferde für seine Kapazitäten als Reitlehrer besitzt: Da der Bw. nur zwei Schüler gleichzeitig unterrichten kann, benötigt er höchstens drei Pferde für seine Reitlehrertätigkeit und nicht – wie in seinem Fall – fünf Pferde. Auch das Argument, dass er ohne die Absicht, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, andere Pferde

besitzen würde, bringt nichts für das Berufungsbegehren, da nicht das Detail der Rasse des Pferdes über die Qualifizierung als Einkunftsquelle entscheidet, sondern ua. die durch das Pferd entstehenden Kosten (Einstellen, Spezialfutter, Tierarzt, Transport uä.), die wohl bei jeder Rasse ähnlich hoch sind.

Im Fall des § 1 Abs. 2 LVO wird deren Anwendung durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst, was im berufungsgegenständlichen Fall seit 1999 mit Ausnahme der Jahre 2002 und 2005 gegeben war und die Abgabenbehörde erster Instanz veranlasste, die von 1999 bis 2005 vorläufig ergangene Festsetzung der Einkommensteuer durch eine endgültige gemäß § 200 Abs. 2 BAO zu ersetzen.

Der Gesamtverlust für den Zeitraum 1999 bis 2005 hatte -27.729,08 € betragen und ist der Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Meinung, dass die Tätigkeit des Bws. keine Einkunftsquelle darstellt, zuzustimmen, da keine Änderung der Bewirtschaftung im Sinn des § 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO zu erkennen ist: Der Bw. ist weiterhin im Hauptberuf nicht selbständig tätig, er hat keinen weiteren Reitlehrer angestellt, um die brachliegenden Kapazitäten durch die für einen Reitlehrer zu große Pferdeanzahl zu nutzen (laut seinen eigenen Angaben kann ein Reitlehrer höchstens zwei Schüler gleichzeitig unterrichten) und er ist weiterhin in einem Hof eingemietet, sodass wie in den Jahren seit Beginn seiner Tätigkeit Einstell- und Mietkosten anfallen.

Laut VwGH vom 5.5.1992, 92/14/0006 bedarf es eines entsprechend intensiven Interesses des Steuerpflichtigen an der Erzielung eines Gesamtüberschusses um der Prognose zukünftiger Entwicklungen den Grad hoher Wahrscheinlichkeit zu verleihen, der es erlaubt, im Sinn der LVO davon zu sprechen, dass sich ein Totalüberschuss erwarten lässt: Bei Beobachtung des Umstandes, dass der Bw. seine nichtselbständige Arbeit weiter ausübt, also bloß in seiner Freizeit die Reitlehrertätigkeit ausüben kann, ist davon auszugehen, dass allein die Pferde, die er für den Reitunterricht eines Lehrers für zwei Schüler braucht, nicht in dem Maß ausgelastet werden wie bei einem Reitlehrer, der den ganzen Tag über die Möglichkeit hat, Unterricht zu geben, während die Kosten des einzelnen Pferdes (Einstellung, Spezialfutter, Tierarzt uä.) gleich bleiben. Dies und auch der Umstand, dass der Bw. nicht andenkt geschweige denn tatsächlich die für seinen Reitunterricht überschüssige Anzahl von Pferden abgibt, lässt eine Senkung seiner Kosten ebensowenig ersehen wie der Umstand, dass er auch jetzt noch in einem fremden Stall eingemietet ist (und er offensichtlich dort zu bleiben plant), also Miet- bzw. Einstellkosten nicht entfallen. Aus dem angeführten Grund der "Nebenerwerbstätigkeit" als Reitlehrer (neben einer hauptberuflichen nicht selbständigen Tätigkeit) ist auch keine Steigerung der Einnahmen aus Honoraren für Reitstunden zu erwarten, da der Bw. aufgrund Bestehens seiner nichtselbständigen Arbeit seine Freizeitressourcen nicht ausbauen kann, um in diesem Zeitraum mehr Reitstunden zu geben. Da auch die Anstellung eines Reitlehrers für die freien Pferdekapazitäten (aufgrund mangelnder zeitlicher Möglichkeit des Bw. bzw. überschüssiger Pferdeanzahl) nicht erfolgte bzw. nicht vorgesehen ist, ist auch diesbezüglich eine Einnahmensteigerung nicht zu erwarten.

Es ist in der Folge festzuhalten, dass die berufungsgegenständliche Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, entgegen der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit doch einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erwarten zu lassen.

Es war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Jänner 2010