

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des Bf., Adr.Bf., vom 6. Dezember 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg – Stadt, Aigner Straße 10, 5020 Salzburg, vertreten durch Dr. Karl Brejcha vom 27 . November 2015 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A. Verfahrensgang

**A/1** . Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) wurde im Jahr 1939 geboren und bezieht neben seinen Pensionseinkünften auch (positive) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In seiner Einkommensteuererklärung für 2014 erklärte er darüber hinaus einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 1.587,95. Seine diesbezüglichen Einnahmen bezifferte er mit 0, seine Ausgaben betreffen im Wesentlichen Büro- und Telefonkosten, AfA für einen Computer und die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 27.11.2015 versagte das Finanzamt die Anerkennung dieses Verlustes mit der Begründung, aus dieser Tätigkeit könnten auf Dauer gesehen keine positiven Einkünfte erzielt werden.

**A/2** . Dagegen richtet sich die Beschwerde des Bf. vom 6.12.2015 mit folgender Begründung:

Das Finanzamt habe bereits 2013 den Verlust aus der freiberuflichen Tätigkeit nicht anerkannt. Der Bf. habe aus dieser Tätigkeit seit 1994 etwa 1,16 Mio ATS an Einnahmen erzielt und etwa eine halbe Mio ATS als Netto-Überschuss zu versteuern gehabt. Es liege in der Natur seiner Tätigkeit, dass er „das Meiste im Voraus und auf Verdacht, daraus später Einnahmen zu erzielen“ arbeite. Derzeit werde an einer umfangreichen Studie über die „Soziale Zeitpräferenzrate am Beispiel von Immobilien-Miet- und Kauf-Preisen“ gearbeitet. Es erscheine dem Bf. ungerecht, wenn das Finanzamt die früheren

Überschüsse versteuere, die jetzigen, verhältnismäßig kleinen Minusbeträge aber nicht gelten lasse.

Die Beschwerde enthält eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben des Bf. aus der freiberuflichen Tätigkeit seit dem Jahr 1994. Daraus geht hervor, dass der Bf. seit dem Jahr 2006 keine Einnahmen mehr erzielt. Einzige Ausnahme war 2010, wo er Einnahmen von EUR 1.290, insgesamt aber auch ein negatives Ergebnis erklärte. In der Aufstellung werden die bis 2004 positiven Ergebnisse der Tätigkeit mit den ab 2005 negativen Ergebnissen saldiert und mit Stand 2014 ein positives Gesamtergebnis ausgewiesen.

Der zweite Punkt der Beschwerdeschrift betrifft die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Bf. habe bei Durchsicht seiner Unterlagen festgestellt, dass er erst im Jahr 2001 „draufgekommen“ sei, dass er für die Vermietung der Garconniere deren Anschaffungskosten abschreiben könne. Es sei ihm dadurch durch viele Jahre ein Absetzposten von jährlich rund EUR 728 entgangen. Dies mache selbst bei niedrigstem Steuersatz ca. EUR 260 zuviel gezahlte Steuer pro Jahr aus. Allein seit 1994 wären das EUR 1.820. Er stelle daher den Antrag, für die Zeit von 1994 bis 2000 die Steuerbescheide dahingehend zu korrigieren, als die jährlichen Abschreibungen der Anschaffungskosten anerkannt würden und ihm eine angemessene Steuergutschrift erteilt würde.

**A/3.** In der Folge richtete das Finanzamt einen Vorhalt an den Bf., teilte ihm mit, dass die Berücksichtigung von Betriebsausgaben nur dann möglich sei, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, auch Einnahmen bzw. einen Gewinn zu erzielen. Er werde daher gebeten seine freiberufliche Tätigkeit näher zu erläutern, die zukünftigen Projekte und die daraus zu erwartenden Erlöse bekannt zu geben und dies durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (Schriftverkehr mit potenziellen Geschäftspartnern, vertragliche Vereinbarungen usw.).

In seinem Antwortschreiben vom 21.1.2016 teilte der Bf. mit, dass er keine derartigen Nachweise erbringen könne und vertrat die Ansicht, für die Zuerkennung der Absetzung von Ausgaben reiche allein die Absicht, Einnahmen zu erzielen. Seine Tätigkeit bestehe in der laufenden Beobachtung und Archivierung von Fakten und Daten, um im Fall des „Hereinschneiens“ eines Auftrages die nötigen Unterlagen zur Verfügung zu haben.

Eine gleichlautende Auskunft erteilte der Bf. bereits im Veranlagungsverfahren 2013. Er sei der Meinung, dass die letzten Jahre ohne Einnahmen und noch etliche folgende in den Gesamterträgen aus seiner freiberuflichen Tätigkeit „Deckung“ fänden.

**A/4.** Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.4.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In seiner Begründung führte das Finanzamt dazu unter anderem aus, dass aus der Tätigkeit des Bf. seit dem Jahr 1994 ein Gesamtverlust von EUR 37.655 erwirtschaftet worden sei. Dagegen verwehrte sich der Bf. mit seinem Antrag vom 15.4.2016 auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung, weil er nicht einen Gesamtverlust, sondern einen Gesamtgewinn erzielt habe. Dieser Aufhebungsantrag wurde vom Finanzamt mit nicht weiter bekämpftem Bescheid vom 12.5.2016 abgewiesen.

In seinem Vorlageantrag vom 18.4.2016 wies der Bf. darauf hin, er stelle den Vorlageantrag vorsorglich für den Fall, dass seinem Antrag, die Beschwerdevorentscheidung aufzuheben, nicht gefolgt werde. Am 23.4.2016 brachte er einen ergänzenden Schriftsatz des Inhaltes ein, dass die Verbuchung seiner Einkommensteuervorschreibungen und –gutschriften falsch sei.

**A/5.** Mit Vorlagebericht vom 18. Juli 2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Mit Schreiben vom 20. Juli 2016 an das Bundesfinanzgericht kritisierte der Bf., dass das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht nicht den vollständigen Veranlagungsakt übermittelt habe. Das Bundesfinanzgericht forderte daher das Finanzamt zur Vorlage des gesamten Veranlagungsaktes in Papierform auf. Dieser Aufforderung kam das Finanzamt unverzüglich nach.

## **B. Sachverhalt**

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den folgenden, unstrittigen Sachverhalt zugrunde, der aus dem vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt und dem Beschwerdevorbringen des Bf. hervorgeht:

Der Bf. erzielt seit dem Jahr 1994 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch solche aus selbständiger Arbeit. Dabei handelt es sich um Einkünfte aus Aufträgen für Studien vor allem zu verschiedenen Verkehrs- und Energiethemen, die der Bf. für verschiedene Auftraggeber erstellte. In den Jahren 1994 bis 2004 erwirtschaftete der Bf. dabei immer Gewinne, mit Ausnahme des Jahres 1999, wo ein Verlust entstand. Dennoch fiel in den Jahren 1994 bis 2004 nur in zwei Jahren Einkommensteuer an, weil die Einkünfte der anderen Jahre unter der Grenze der Steuerpflicht blieben.

Seit dem Jahr 2004 bezieht der Bf. auch Pensionseinkünfte. Ab 2005 ergibt seine selbständige Tätigkeit ausschließlich Verluste, wie dies der Bf. auch selbst in einer Aufstellung in seiner Beschwerde darlegte. Im Jahr 2008, das nach seinen Ausführungen in seiner Datei fehle, betrug der Verlust EUR 582. Ab dem Jahr 2006 erzielte der Bf. keine Einnahmen mehr, außer 2010, wo er Einnahmen in Höhe von EUR 1.290 erklärte.

Insgesamt erzielte der Bf. aus seiner selbständigen Tätigkeit bis 2014 einen Gesamtgewinn von rund EUR 37.000. Der Gesamtgewinn ist um den Verlust des Jahres 2008 niedriger, der in der Aufstellung des Bf. fehlt.

Das Finanzamt berücksichtigte die negativen Ergebnisse bis einschließlich 2012. Bei der Veranlagung des Jahres 2013 forderte das Finanzamt den Bf. auf, eine Vorschau über künftig zu erwartende Einnahmen zu geben. Darauf antwortete der Bf. mit Schreiben vom 15.11.2014 lediglich, dass er eine derartige Vorschau oder einen Nachweis nicht geben kann.

Im Streitjahr 2014 vollendete der Bf. sein 75. Lebensjahr. Seine geltend gemachten Aufwendungen setzen sich aus diversen Bürokosten, Telefongebühren, Reisekosten und Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers zusammen. Auch 2015 erklärte der Bf. keine Einnahmen mehr, lediglich Aufwendungen.

Anlässlich der Veranlagung des Jahres 2014 forderte das Finanzamt den Bf. nochmals zur Vorlage von Nachweisen über künftige Projekte auf. Im Antwortschreiben vom 21.1.2016 wies der Bf. darauf hin, dass er derartige Nachweise nicht erbringen kann und keine konkreten Aufträge vorhersehbar sind.

### C. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

Zur Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts ist vorweg festzuhalten, dass aufgrund des Vorlageantrages des Bf. betreffend die Einkommensteuer 2014 und nach erfolgter Vorlage durch das Finanzamt an das Bundesfinanzgericht dieses nur zur Entscheidung über die Beschwerde betreffend die **Einkommensteuer 2014** zuständig ist (siehe § 264 BAO). Die Erledigung des in der Beschwerdeschrift gestellten Antrages des Bf., seine Steuerbescheide der Jahre 1994 – 2000 zu korrigieren, fällt somit nicht in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts. Zur Information des Bf. sei aber angemerkt, dass dieser Antrag die Verjährungsbestimmungen der BAO außer Acht lässt (§§ 207 ff BAO). Ebenso entziehen sich die Anmerkungen des Bf. zur angeblich falschen Verbuchung seiner Einkommensteuervorschreibungen und –gutschriften einer Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht.

Strittig ist im vorliegenden Verfahren daher (nur), ob die negativen Einkünfte des Bf. aus selbständiger Arbeit im Jahr 2014 eine Einkunftsquelle darstellen.

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Nach der VO, BGBl II 33/1993 idF BGBl II 15/1999 (LiehabereiVO, kurz: LVO) liegen bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt, Einkünfte vor (§ 1 Abs 1). 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 der LVO 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 (§ 2 Abs 1 LVO).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Tätigkeit des Bf. über viele Jahre eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs 1 der LVO war, mit der er auch über Jahre Gewinne erzielte. Der Grund, warum in den Jahren seit 2006 Verluste anfallen, ist der Tatsache geschuldet, dass es seither (mit Ausnahme in 2010) keine Einnahmen mehr gibt.

Treten bei einer zunächst eindeutig als Einkunftsquelle anzuerkennenden Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO nach langjähriger Gewinnphase später Verluste auf, ist zu prüfen, ob die Betätigung sich zu einer nach § 1 Abs 2 LVO gewandelt hat oder noch weiterhin unter § 1 Abs 1 LVO fällt (*Doralt/Renner, EStG*<sup>14</sup>, § 2 Rz 439ff mwN). Hat sich die Betätigung zur Liebhaberei gewandelt, liegt eine Betriebsaufgabe vor (VwGH 16.2.1983, 81/13/0044; 25.2.1997, 92/14/0167).

Liegt noch keine Liebhaberei vor, wird analog zu § 2 Abs 2 LVO ein Dreijahreszeitraum in Gang gesetzt, innerhalb dessen auch bei Erzielen von Verlusten jedenfalls Einkünfte vorliegen. 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 (§ 2 Abs 2 LVO).

Im vorliegenden Fall erzielte der Bf. mit seiner Tätigkeit zwischen 1994 und 2004 durchwegs Gewinne. Seit 2005 erzielt er jedoch ausschließlich Verluste, wobei seit 2006 (mit Ausnahme des Jahres 2010) auch keine Einnahmen mehr vorliegen. Diese Tatsache beurteilte das Finanzamt als Änderung der Bewirtschaftung (siehe dazu die Ausführungen des Finanzamtes im Bescheid vom 12.5.2016).

Das Finanzamt ging offenkundig davon aus, dass aber weiterhin eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs 1 LVO vorliegt, also eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit, wie sie auch vom Bf. beurteilt wird. Es begann somit ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen, wobei das Finanzamt die Verluste bis einschließlich 2012, also über den dreijährigen Anlaufzeitraum hinaus akzeptierte.

Zur Prüfung der Frage, ob auch für das Streitjahr 2014 noch von einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit und damit vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist, ist die Gewinnerzielungsabsicht im neuen Beobachtungszeitraum entscheidend. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Aus diesem Grund forderte das Finanzamt Nachweise über konkret bevorstehende Aufträge bzw. zukünftige Projekte an. Derartige Nachweise konnte der Bf. seinen eigenen Angaben zufolge nicht erbringen.

Damit steht aber fest, dass eine Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr vorliegt, wenn über 10 Jahre (mit einer Ausnahme) keine Einnahmen mehr erzielt werden. Es ist vielmehr von

einer Einstellung der erwerbswirtschaftlichen Betätigung auszugehen. Die Tätigkeit des Bf. stellt somit keine Einkunftsquelle mehr dar.

Der Bf. verkennt die Rechtslage, wenn er vermeint, dass so lange Verluste anzuerkennen seien, bis die von ihm erwirtschafteten Gewinne „aufgezehrt“ seien. Diese Ansicht ist weder durch das Gesetz bzw. die Liebhabereiverordnung noch durch die Rechtsprechung gedeckt (vgl. VwGH 25.2.1997, 92/14/0167). Im übrigen ist dem Einwand des Bf., es sei ungerecht, dass seine Gewinne versteuert wurden und seine Verluste nicht anerkannt würden, entgegenzuhalten, dass auch in den Jahren seiner Gewinne (1994 bis 2004) nur in zwei Jahren tatsächlich Einkommensteuer anfiel.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

#### **D. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, nämlich wann eine verlustbringende Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstellt, existiert eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 5. Juli 2017