

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Szerva Steuerberatung GmbH & Co KG, Wildfellnerstraße 28, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerde vom 25. April 2017 gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 des ***FA*** vom 20. Februar 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Nach einer beim Beschwerdeführer (Bf) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden die Einkommensterverfahren für die Jahre 2012 bis 2014 wiederaufgenommen und **am 20.2.2017 neue Einkommensteuerbescheide** ohne Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erlassen.

Innerhalb verlängerter Beschwerdefrist erhob der Bf durch seine steuerliche Vertreterin am 25.4.2017 **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide bzw. gegen die Einstufung des Gastbetriebes als Liebhaberei.

Beim Wirtshaus des Bf handle es sich um ein typisches ländliches Wirtshaus im Familienbetrieb. Um das Wirtshaus kümmere sich im Wesentlichen die Ehefrau des Bf, die als Dienstnehmerin teilzeitbeschäftigt sei. Bei größeren Veranstaltungen werde sie von ihrem Gatten und den drei Söhnen unterstützt.

Der Bf kämpfe, wie das Gastgewerbe an sich, mit einer Reihe von Widrigkeiten, die es nicht unbedingt erleichterten, in diesem Gewerbe erfolgreich zu sein. Zum einen stellten ständig neue Auflagen wie das Rauchverbot, die Allergenkennzeichnung, aber auch verstärkte Verkehrskontrollen, zum anderen eine neue Konkurrenzsituation mit Vereinsheimen, die unter dem Deckmantel der Gemeinnützigkeit professionelle Gastbetriebe betreiben würden, aktuelle Herausforderungen dar.

Eine wesentliche Einnahmequelle im Gasthaus des Bf sei viele Jahre die hauseigene Eisbahn gewesen. Durch Eisstockpartien hätten zumindest im Winter größere Personengruppen als Gäste gewonnen werden können. Die in die Jahre gekommene Küche sei aber mehr und mehr an ihre Grenzen gestoßen. Durch den Niedergang der Gastronomie in den umliegenden Gemeinden, insbesondere in ***1***, sei die Idee entstanden, die Küche auszubauen, um größere Veranstaltungen wie Taufen, Geburtstagsfeiern, Totenmahle, u.ä. professionell bedienen zu können. Dieses Projekt sei ab 2009 in die Tat umgesetzt worden. Im Zuge der Umbauarbeiten hätten sich zusätzliche bauliche und die Einrichtung betreffende Maßnahmen als notwendig herausgestellt.

Das Gasthaus werde mittlerweile gerne für die angedachten Veranstaltungen genutzt, nur sei seit der Umsetzung der beschriebenen Maßnahmen das „Wintergeschäft“ aufgrund der milden Winter völlig weggebrochen.

Nach Jahren des Aufbaus hätten sich die Umsätze erhöht, die Ergebnisse hätten verbessert werden können, und ab 2015 liege ein positiver Cash-Flow vor.

Im Jahr 2017 sei jene Situation eingetreten, auf welche die ganze Zeit konsequent hingearbeitet worden sei.

Durch die winterlichen Verhältnisse in den Monaten Jänner und Februar habe mit einem Umsatzplus von 10.000 Euro netto gegenüber dem Vorjahr gestartet werden können. Das lasse einen Gewinn von zumindest 5.000 Euro erwarten, wenn sich der Rest des Jahres wie der Vergleichszeitraum 2016 entwickle. Das entspreche einem Cash-Flow von rund 13.000 Euro.

Einkünfte lägen vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung sei, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei.

Im Fall der Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO sei das Vorliegen von Einkünften zunächst anzunehmen. Liebhaberei liege nur im Ausnahmefall vor, und zwar dann, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei.

Ein zum Zeitpunkt der Liebhabereibeurteilung ermittelter Gesamtverlust müsse nach der Konzeption der LVO nicht unbedingt die Annahme von Liebhaberei nach sich ziehen. Die Ermittlung dieses Gesamtergebnisses sei vielmehr als eine Art Zwischenkontrolle zu verstehen,

ob im Zeitpunkt der Überprüfung der Betätigung (bereits) ein positives Gesamtergebnis dargestellt werden könnte. Sei das Gesamtergebnis zu diesem Zeitpunkt hingegen negativ, müsse noch anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO das Streben nach künftigen Gewinnen (also einem künftigen Gesamtgewinn) geprüft werden.

Ob im konkreten Fall derartige Kriterien vorliegen würden bzw. ob sich daraus - trotz des in einer Zwischenkontrolle ermittelten Gesamtverlustes - ein Streben nach einem künftigen Gesamtgewinn ableiten lasse, müsse von den zuständigen Abgabenbehörden beurteilt werden.

Gesamtgewinnerzielungsabsicht sei das stetige Streben des sich Betätigenden nach Gewinnen.

Entscheidend sei vor allem, dass der sich Betätigende in Verlustjahren Verbesserungsmaßnahmen gesetzt habe (und nicht, dass diese auch erfolgreich gewesen seien). Fehle die Absicht des stetigen Strebens nach Gewinnen, sei eine Tätigkeit ab jenem Veranlagungszeitraum als Liebhaberei zu beurteilen, welcher erstmals diese Absicht vermissen lasse.

Zu prüfen sei, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setze, die zur Verbesserung der Ertragslage führten. Insbesondere sei zu untersuchen, ob Maßnahmen ergriffen würden, die zur Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung geeignet seien. Liege ein derartiges Bemühen vor, spreche dies gegen Liebhaberei. Es handle sich um strukturverbessernde Maßnahmen. Setze ein Steuerpflichtiger Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage, spreche dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei, und zwar nicht erst ab dem Setzen dieser Maßnahmen, sondern von Beginn der Betätigung an.

Laut Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 20.2.2017 „bestehen keine Anzeichen einer gewinnbringenden Tätigkeit“ und „es gibt keine erkennbaren strukturverbessernden Maßnahmen“. Diese Aussagen seien nach Meinung des Bf nicht nachvollziehbar, zumal die geänderte wirtschaftliche Situation aufgrund der umgesetzten strukturverbessernden Maßnahmen in diesem Zeitpunkt bereits bekannt gewesen sei.

Mit den in den Jahren um 2009 getätigten Investitionen habe der Bf strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, die offenkundig geeignet seien, den Betätigungserfolg zu verbessern. Er habe damit wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände reagiert. Er habe seinen Betrieb hinsichtlich Kapazität, Qualität und Erscheinungsbild auf die gesteckten Ziele ausgerichtet.

Nach Meinung des Bf sei bei seinem Wirtshaus aufgrund seines Verhaltens und der gesetzten Maßnahmen von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Um beschwerdegemäße Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2012 bis 2014 werde daher ersucht.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen je vom 4.8.2017** wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 als unbegründet abgewiesen.

Fielen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO 1993 Verluste an, sei 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, weshalb im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt werde,
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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Die Liebhabereibeurteilung sei bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen durch Kriterienprüfung vorzunehmen. Dabei sei für jeden Veranlagungszeitraum im Nachhinein gesondert zu beurteilen, ob die Gesamtgewinnabsicht i.S. des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei („Jahr – zu – Jahr - Beurteilung“).

Die Kriterienprüfung sei im Grunde genommen eine Untersuchung, ob das Erscheinungsbild einer Betätigung erwerbstypisch bzw. berufstypisch sei. Die Kriterien, anhand derer diese Untersuchung zu führen sei, seien **Wirtschaftlichkeitskriterien**. Geprüft werde, ob das Handeln des Steuerpflichtigen (**betriebs**)**wirtschaftlichen Grundsätzen** entspreche und ob eine **objektive Ertragsfähigkeit** gegeben sei.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste sei insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Tätigkeit als gravierende Verluste einzustufen seien.

Folgende Verluste seien bisher erklärt worden:

Jahr	Einnahmen	Wareneinkauf	Rohgewinn	Personal	In %	AfA	Ergebnis (in €)

1998	62.276,11	33.352,58	28.923,54	472,37		5,584,32	-165,30
1999	46.953,13	27.004,22	19.948,91	3.760,96	18,85	5.931,56	-5.679,46
2000	50.511,10	28.503,03	22.008,07	8.467,00	38,48	5.521,27	-1.546,86
2001	55.122,74	30.939,32	24.183,42	8.877,74	36,71	5.181,86	-6.504,14
2002	59.856,02	30.044,48	29.811,54	9.147,86	30,69	5.175,74	-203,63
2003	49.513,38	27.064,70	22.448,68	9.062,89	40,37	4.228,94	-264,15
2004	43.864,27	23.812,19	20.052,08	9.350,95	46,63	4.284,62	-4.019,38
2005	41.225,65	21.927,08	19.298,57	9.692,68	50,22	3.921,24	-5.414,06
2006	39.350,12	20.191,22	19.158,90	10.927,81	57,04	3.888,78	-5.052,18
2007	36.977,29	20.977,61	15.999,68	10.306,82	64,42	3.724,26	-5.827,27
2008	44.205,04	22.607,31	21.597,73	10.474,41	48,50	3.674,33	-13.436,20
2009	36.169,72	24.024,40	12.145,32	10.184,22	83,85	4.665,21	-13.421,15
2010	43.420,91	26.864,41	16.558,50	9.798,60	59,18	7.651,04	-9.803,82
2011	51.052,08	28.231,93	22.820,15	11.552,77	50,63	9.638,30	-6.228,59
2012	46.315,20	25.189,33	21.125,87	10.651,45	50,42	9.508,87	-10.495,99
2013	46.587,88	30.914,53	15.673,35	10.986,53	70,10	9.375,78	-16.554,96
2014	48.516,53	30.165,53	18.351,00	10.579,96	57,65	10.317,27	-11.005,52

2015	54.448,18	30.091,18	24.357,00	12.052,13	49,48	9.401,32	-8.359,64
2016	51.248,86	26.970,39	24.278,47	12.121,11	49,93	9.321,07	-7.249,52

Dass diese Verluste als gravierend einzustufen seien, zeige diese Aufstellung sehr deutlich. Allein in den Jahren 2009 oder auch 2013 betrage der Verlust 105 % bzw. 110 % des Rohgewinnes.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Die Judikatur messe dem Verhältnis von Verlusten und Gewinnen eine gewisse Bedeutung zu. Dabei sei zu untersuchen, ob Gewinne, die nach oder während der Verlustphasen anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung seien. Wie der Aufstellung oben zu entnehmen sei, habe in den letzten zwei Jahrzehnten nicht ein einziger Gewinn erzielt werden können. Auch dieser Umstand spreche für das Vorliegen von Liebhaberei.

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

Hier sei zu prüfen, aus welchem Grund gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die Gewinne abwerfen, Verluste entstehen würden. Lägen die Ursachen in Umständen, die von „außen“ einwirkten (z.B. schlechte Infrastruktur, schlechte Lage, sonstige Widrigkeiten, wie in der Beschwerde angeführt), so spreche dies für sich allein noch nicht für Liebhaberei. Seien die Ursachen hingegen in der Organisation der Betätigung (z.B. durch hohe Personalkosten **wegen anderweitigen beruflichen Engagements des Steuerpflichtigen**) zu suchen, so spreche dies im Zusammenhang mit anderen Umständen sehr wohl für Liebhaberei.

Der Bf habe einen „Fulltime - Job“ bei der Firma S in C. Den Gastgewerbebetrieb (und auch die Landwirtschaft) betreue die Gattin. Diese sei (lt. Anmeldung bei der GKK) nur 20 Stunden pro Woche in der Gastwirtschaft tätig. Ob diese Zeit ausreiche, um sämtliche Arbeiten zu erledigen, sei dahingestellt. Allein diese Lohnkosten würden (siehe Aufstellung oben) bis zu 83 % des Rohgewinnes betragen und diesen zusammen mit der AfA häufig übersteigen und somit für den Verlust „verantwortlich“ sein.

Gehe man davon aus, dass diese 20 Stunden wohl sehr oft nicht ausreichen würden, um den Betrieb des Gasthauses aufrecht zu halten (gerade im Winter, wenn neben dem Gasthaus noch die Eisbahn betrieben werden solle), eine fremde Arbeitskraft also ein höheres Beschäftigungsausmaß haben müsste, würde dies den Verlust noch einmal wesentlich erhöhen.

Von einer objektiven Ertragsfähigkeit könne daher hier nicht ausgegangen werden.

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

In der Beschwerde werde darauf hingewiesen, dass die Küche im Jahr 2009 umgebaut worden sei und dadurch eine Verbesserungsmaßnahme gesetzt worden sei. Dem sei entgegen zu halten, dass dieser Umbau leider zu keiner Änderung der Einnahmen- bzw. Verlustsituation geführt habe (siehe dazu auch Ausführungen im BP-Bericht). Wie der Aufstellung oben zu entnehmen sei, seien die Einnahmen (unter Berücksichtigung der Inflation) in etwa immer gleich hoch geblieben. Die Verluste seien im Vergleich zu den Vorjahren (2004 - 2008) nicht geringer geworden, sondern erheblich gestiegen.

Anhand des sich unter Berücksichtigung dieser Umstände ergebenden Gesamtbildes sei davon auszugehen, dass keine Einkunftsquelle vorliege. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

Im zeitgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** verwies der Bf durch seine steuerliche Vertreterin auf die Beschwerde vom 26.4.2017. Ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Der **Niederschrift und dem Bericht vom 20.2.2017** über die beim Bf für den Zeitraum 2012 bis 2014 durchgeführte Außenprüfung ist in Tz 3 „Liebhaberei – Kriterienprüfung“ im Wesentlichen zu entnehmen, dass es sich beim Wirtshaus des Bf um ein typisches ländliches Wirtshaus im Familienbetrieb handle. Da der Bf berufstätig sei und darüber hinaus eine kleine Landwirtschaft betreibe, kümmere sich seine Frau hauptsächlich um das Wirtshaus. Sie sei beim Bf als Angestellte in Teilbeschäftigung für das Gasthaus tätig. Bei größeren Veranstaltungen würden der Bf und ihre drei Söhne helfen, weshalb keine weiteren Arbeitskräfte für das Wirtshaus nötig seien.

Laut AfA-Verzeichnis seien in den Jahren 1995 bis 1998 An- und Umbauarbeiten beim Gasthaus durchgeführt worden. 2009 sei die Küche ausgebaut und 2010 die Gaststube erneuert worden. 2012 sei der Hausverputz erneuert worden, und 2013 seien um das Haus eine Pflasterung angebracht und der Waschraum im Nebengebäude saniert worden.

Für die Beurteilung, ob Liebhaberei im steuerlichen Sinne vorliege, würden die Gewerbeeinkünfte der letzten 20 Jahre dargestellt.

Die Einkünfte und Umsätze des Gasthauses der Jahre 1995 – 2014 sind der Beilage „Einkünfte und Umsätze 1995 – 2014“ zu entnehmen:

Jahr	Gewinn/Verlust	Umsatz	Verlust-Umsatz Anteil in %
2014	-11.005,52	43.443,85	25,33

2013	-16.554,96	39.340,61	42,08
2012	-10.495,99	41.242,51	25,45
2011	-6.228,59	44.860,25	13,88
2010	-9.803,82	37.229,11	26,33
2009	-13.421,15	29.557,92	45,41
2008	-13.436,20	37.593,26	35,74
2007	5.827,27	30.365,53	19,19
2006	-5.052,18	31.406,03	16,09
2005	-5.414,06	32.981,70	16,42
2004	-4.019,38	37.105,11	10,83
2003	-264,15	41.981,99	0,63
2002	571,75	52.898,98	
2001	-6.504,15	46.146,10	14,09
2000	-1.546,84	41.594,58	3,72
1999	-5.679,45	38.078,97	14,91
1998	-165,33	44.454,63	0,37
1997	-5.079,32	48.634,75	10,44

1996	722,59	52.658,94	
1995	-2.003,88	36.960,68	5,42

Diese Aufstellung lasse erkennen, dass nur in den Jahren 1996 (+722,59) und 2002 (+571,75) ein geringes positives Ergebnis erzielt worden sei. Das Gesamtergebnis der letzten 20 veranlagten Jahre (1995-2014) ergebe einen Verlust von 121.207,90 €.

Auffallend sei, dass vor allem in den letzten Jahren wie z.B. 2008 (-13.436,20), 2009 (-13.421,15), 2012 (-10.495,99), 2013 (-16.554,96) und 2014 (-11.005,52) hohe Verluste erwirtschaftet worden seien.

Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste des Gasthauses stellten nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ein wesentliches Indiz dafür dar, dass innerhalb eines angemessenen Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen anhand objektiver Umstände die Gesamtgewinnerzielungsabsicht nachvollziehbar sein müsse, keine Anzeichen für eine gewinnbringende Tätigkeit bestehen würden.

Die LVO stelle bei Tätigkeiten, die unter § 1 Abs. 1 fielen, das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung, sodass im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen sei.

Ausmaß und Entwicklung:

Wie in der beiliegenden Aufstellung der Einkünfte und Umsätze von 1995 bis 2014 ersichtlich sei, sei der Verlust betragslich angestiegen. Besonders ab dem Jahr 2008 seien die Verluste stark angestiegen. Der Umsatz sei, bis auf ein paar Schwankungen, relativ konstant geblieben, obwohl sich in einem Zeitraum von 20 Jahren die Verbraucherpreise sehr verteuert hätten.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Die in den Jahren 1996 und 2002 erzielten Gewinne von 1.294,34 € seien, in Relation zur Höhe der Verluste von 122.502,24 € (1995 bis 2014), nicht verhältnismäßig und nicht von wirtschaftlicher Bedeutung.

Ursachen für die Verluste:

Trotz der getätigten baulichen Maßnahmen (Küche, Gaststube, etc.) sei die Ertragssteigerung des Wirtshauses schwer möglich bzw. in hohem Ausmaß nicht möglich.

Das Wegfallen des Geschäftes der hauseigenen Eisbahn durch milde Winter habe nicht durch das wachsende Geschäft mit Veranstaltungen kompensiert werden können.

Für die Ehefrau des Bf, die im Grunde genommen für den Betrieb des Gasthauses verantwortlich sei, seien im Prüfungszeitraum und auch vorher jährlich gesamte Lohnaufwendungen (inkl. gesamtem Sozialaufwand, Kommunalsteuer, etc.) in Höhe von rund 10.000,00 € geleistet worden.

Betrachte man die Einkünfte aus der Gastwirtschaft im Prüfungszeitraum, falle auf, dass diese auch bei Nichtberücksichtigung des Lohnaufwandes für die Gattin in Summe negativ bleiben würden. Stelle man einen Fremdvergleich an, hätte nach Ansicht des Prüfers ein vergleichbarer Betrieb unter denselben Voraussetzungen (dass nämlich ohnehin schon laufend Verluste gemacht würden) nicht auch noch zusätzlich eine fremde Arbeitskraft eingestellt.

Eine fremde Arbeitskraft würde nach Ansicht des Prüfers einen noch höheren Aufwand verursachen als die in Teilzeit beschäftigte Gattin des Bf, da diese zu den Öffnungszeiten immer anwesend sein und deshalb mehr Wochenstunden arbeiten müsste als die Ehegattin. Der dadurch entstehende Verlust wäre somit noch höher als der tatsächliche Verlust.

Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei einem ohnehin schon dauerhaft verlustbringenden Gewerbebetrieb zusätzlich noch Personal eingestellt werde.

Im Prüfungszeitraum hätten sich diesbezüglich keine erkennbaren strukturverbessernden Maßnahmen ergeben.

Trotz der Investitionen in den Jahren 2009 und 2010 (Küche, Gaststube, Trennwand für den Raucherbereich, neue Decke, etc.) habe kein positives Ergebnis erwirtschaftet werden können.

So hätten trotz der Umbauarbeiten die Umsätze zu 10 % nicht erkennbar erhöht werden können (Nettoumsatz 10 % vor den Umbauarbeiten 2008 ca. 14.000 € und 2010 nach den Umbauarbeiten ca. 10.500 €).

Nach Ansicht des Prüfers handle es sich bei den Investitionen nicht um eine Änderung der Bewirtschaftung, da die Umsätze deswegen nicht erkennbar gestiegen seien.

Verfüge der Abgabepflichtige über ausreichend andere Einkünfte, die es ihm erlaubten, eine stets verlustbringende Tätigkeit auszuüben, stelle dies einen subjektiven Umstand dar, der als Indiz für das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit spreche.

Ein durchschnittlicher Jahresverlust von ca. 10.000 € sei ein gewichtiges Indiz für die Unwahrscheinlichkeit der Gewinnerzielung, wobei weiter zu beachten sei, dass die Verluste in letzter Zeit zugenommen hätten. Die Tätigkeit aus dem Gasthaus sei objektiv nicht geeignet, einen Gesamtgewinn zu erzielen, weshalb diese ab dem ersten Prüfungsjahr 2012 ertragsteuerlich als Liebhaberei eingestuft werde.

Mit **Schreiben vom 3.8.2020** ersuchte die Richterin den Bf, zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen:

„1) Der Betrieb eines Gasthauses stellt in der Regel eine Tätigkeit dar, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993; kurz: LVO).

Da die in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte Gewinnerzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist diese Absicht anhand der in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu überprüfen:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste; Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen; Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung; Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Sie werden ersucht, zu den einzelnen Punkten Stellung zu nehmen.

2) An „strukturverbessernden Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage“ wandten Sie in der Beschwerde im Wesentlichen den Ausbau der Küche und Umbau der Gaststube ein, um größere Veranstaltungen besser bedienen zu können.

Da laut Ihren Angaben seit Umsetzung dieser Baumaßnahme wegen der milden Winter aber das „Wintergeschäft“ völlig wegbrach, konnte offenbar auch der Küchenausbau weitere Verluste nicht verhindern.

Wurden in den Folgejahren weitere Versuche zur Verbesserung der Ertragslage unternommen? Wenn ja, welche?

3) War in den Beschwerdejahren 2012 bis 2014 in der ausgebauten Küche die Abhaltung größerer Veranstaltungen wie Taufen, Geburtstagsfeiern, Totenmahle u.ä. bei gleichem Personalstand möglich?

4) War Ihre teilzeitbeschäftigte Frau in den Beschwerdejahren sowohl in der Küche als auch im Service eingesetzt?

5) Welche Öffnungszeiten hatte das Gasthaus in den Beschwerdejahren?

6) Welche Küche wurde angeboten („Hausmannskost“, „gesunde Küche“, vegetarische Gerichte, Mittagsmenüs, etc.)?

7) Welche Konkurrenzbetriebe (Gasthäuser, Vereinsheime u.ä.) gab es in D bzw. in der näheren Umgebung zu Ihrem Gasthaus?

8) Sie thematisierten in Ihrer Beschwerde u.a. den Niedergang der Gastronomie in den umliegenden Gemeinden. Konnten Sie einen Teil dieser Gäste für sich gewinnen? Falls ja, durch welche Maßnahmen?

9) Wurde Ihr Gasthaus überwiegend von Stammkunden („Stammtische“) oder Laufkunden frequentiert?

10) Nach den Feststellungen des Prüfers handelt es sich bei Ihrem Gasthaus um ein „typisches ländliches Wirtshaus im Familienbetrieb“.

Wann und von wem haben Sie dieses Gasthaus übernommen? Erfolgte die Übernahme entgeltlich oder unentgeltlich?

11) Auf Grund welcher Überlegungen führen Sie den verlustbringenden Gasthausbetrieb fort?

12) Nach den Feststellungen in der gesonderten Bescheidbegründung vom 4.8.2017 zu den Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014 erzielten Sie aus dem Betrieb der Gastwirtschaft 2015 einen Verlust von 8.359,64 € und 2016 einen Verlust von 7.249,52 €.

Welches Betriebsergebnis erzielten Sie in den Jahren 2017 bis 2019?“

Mit **Eingabe vom 28.9.2020** führte der Bf durch seine steuerliche Vertretung dazu wie folgt aus:

„Zu 2) Wir haben an bestimmten Tagen fixe Stammtische, wo die anderen wissen, da ist etwas los, da kann sich jeder dazusetzen, und einen Frühschoppen haben wir auch wieder zustande gebracht.

Da unser Gasthaus direkt neben der Landesstraße liegt und wir keinen Gastgarten machen können, haben wir unser privates Plätzchen im Hof für die Gäste hergerichtet.

Zu 3) War möglich, aber es ist zaghaft angelaufen, und leider hat zu dieser Zeit in der Nachbargemeinde ein neues Gasthaus aufgemacht.

Zu 4) Ja, meine Frau war hauptsächlich in der Küche, musste aber oft beides machen.

Zu 5) Das Gasthaus war ganztägig geöffnet, mit einem Sperrtag in der Woche.

Zu 6) Es wurde hauptsächlich Hausmannskost angeboten und saisonale Gerichte, frisch und ohne Fertigprodukte.

Zu 7) In D sind drei Gasthäuser direkt im Ort. Unser Betrieb liegt in der Mitte zur Nachbargemeinde, wo wir auf unsere Gäste gehofft haben, aber leider hat dort dann ein neues Lokal eröffnet. Zusätzlich gibt es dort auch noch genügend Vereinslokale.

Zu 8) Durch gute Mundwerbung. Die Gäste sagen z. B., das Bratl in der Rein schmeckt bei dir am besten. Gut angenommen wird auch unsere traditionelle Platte mit verschiedenen Köstlichkeiten. Dadurch, dass unsere Kinder sehr aktiv am Vereinsleben teilnehmen, werden immer mehr Feste bei uns gefeiert.

Außerdem gibt es bei uns auch nach 22 Uhr noch etwas zu essen, wo die anderen die Küche schon geschlossen haben.

Zu 9) Es ist ein Gasthaus mit Stammtischen und Stammkunden, wo sich dann die Feiern daraus ergeben.

Zu 10) Das Gasthaus habe ich von meinen Eltern unentgeltlich gegen Gewährung eines Ausgedinges übernommen. Es ist seit Generationen ein Familienbetrieb.

Zu 11) Wir warten auf die nächste Generation; die soll dann entscheiden, in welche Richtung sie den Betrieb weiterführen will. Wenn eine Generation nichts investiert und herrichtet, weiß die nächste nicht, wo sie beginnen soll. Da unsere Kinder motiviert sind und zugreifen, wo Hilfe benötigt wird, werden wir noch etwas weiterkämpfen.

Zu 12)

Jahresergebnis

2017: + 9.854,45 (Gewinn)

2018: + 1.098,95 (Gewinn)

2019: - 2.503,10 (Verlust vorläufig).“

Punkt 1) des Ersuchens, zu den einzelnen Punkten des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO Stellung zu nehmen, beantwortete der Bf nicht.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den zitierten Aktenteilen sowie dem Vorbringen des Bf bzw. seiner steuerlichen Vertretung.

Rechtslage:

Aus der Umschreibung der Begriffe „Einkommen“ und „Einkünfte“ ([§ 2 EStG 1988](#)) leitet die Rechtsprechung ab, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw.

Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung \(BGBl. II Nr. 33/1993](#) idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) und [BGBl. II Nr. 15/1999](#); im Folgenden kurz: LVO) 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.

Nach [§ 1 Abs. 2 LVO](#) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, 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 (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Absicht nach [§ 1 Abs. 1 LVO](#) muss anhand objektiver – das heißt für Dritte nachvollziehbarer - Umstände (§ 2 Abs. 1 - Kriterienprüfung) nachvollziehbar ist. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben muss darauf gerichtet sein, innerhalb eines absehbaren mehrjährigen Zeitraumes Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einem Gesamtgewinn führen.

Gewinnabsicht liegt daher vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird.

Da die LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der Kriterienprüfung nach [§ 2 Abs. 1 LVO](#) das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach [§ 1 Abs. 1 LVO](#) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend 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.

Nach [§ 2 Abs. 1 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 derer 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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Die LVO stellt zwar das subjektive Ertragsstreben, das grundsätzlich vermutet wird, in den Mittelpunkt der Betrachtung, doch kommt es auf bloße „Wunschvorstellungen“ nicht an.

Der bloße Wille der Partei, Gewinne zu erzielen, führt daher noch nicht dazu, eine Tätigkeit, die in der Art und Weise, wie sie ausgeübt wird, objektiv nicht geeignet ist, Erträge zu erwirtschaften, steuerlich als Einkunftsquelle anzusehen. Die Gewinnerzielungsabsicht muss vielmehr anhand der in [§ 2 Abs. 1 LVO](#) demonstrativ aufgezählten Kriterien beurteilt werden.

Jedes der in [§ 2 Abs. 1 LVO](#) angeführten Kriterien ist zunächst für sich zu untersuchen. Sodann ist anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 341).

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage kommt im Rahmen der Kriterienprüfung wesentliche Bedeutung zu (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Die Bemühungen müssen ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Entscheidend ist dabei, ob die einzelnen Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und die den Schluss ermöglichen, ob die subjektive Einstellung der Partei auf Gewinnerzielung gerichtet ist.

Es kommt auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in [§ 1 Abs. 1 LVO](#) beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg an.

Die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung bedeutet daher nicht, dass daraus tatsächlich ein Gesamtgewinn bzw. -überschuss erwirtschaftet wird, sondern dass die Betätigung unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung überhaupt objektiv geeignet ist, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen.

Ein im Zeitpunkt der Liebhabereibeurteilung ermittelter Gesamtverlust muss nicht unbedingt die Annahme von Liebhaberei nach sich ziehen. Ist das Gesamtergebnis zu diesem Zeitpunkt negativ, muss noch an Hand der Kriterien des [§ 2 Abs. 1 LVO](#) das Streben nach künftigen Gewinnen (also einem künftigen Gesamtgewinn) geprüft werden.

Letztlich ist für das Vorliegen einer Einkunftsquelle einzig entscheidend, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des sich Betätigenden im jeweiligen Veranlagungszeitraum anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Es ist daher im Nachhinein zu beurteilen, ob die bisherige Betätigung wirtschaftlich sinnvoll war und die Partei – allenfalls nach strukturverbessernden Maßnahmen – sich Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Das Schwergewicht der Kriterienprüfung liegt auf der bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren. Mit dieser Rechtsprechung wird allerdings nicht zum Ausdruck gebracht, dass im Rahmen der Kriterienprüfung der nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres eintretenden Entwicklung überhaupt keine Bedeutung zukäme. Die Kriterien nach [§ 2 Abs. 1 LVO](#) stellen Indizien dar, auf Grund derer auf das subjektive Gewinnstreben der Partei im maßgeblichen Veranlagungsjahr geschlossen werden kann (VwGH 28.5.2009, [2007/15/0299](#)).

Die Kompensierung erwirtschafteter Verluste durch andere Einkunftsquellen kommt bei Gewerbebetrieben in der Regel nicht als Indiz für Liebhaberei in Betracht, sondern nur bei der Lebensführung zuzuordnenden Neigungen (VwGH 22.4.98, [96/13/0189](#)). Die Rechtsprechung, die bei erwerbswirtschaftlichen Betätigungen eine mangelnde Gewinnabsicht unterstellte, ist zur Rechtslage vor der LVO ergangen (so z.B. VwGH 18.11.87, [86/13/0132](#); vgl. Laudacher in Jakom, EStG 2020, 13. Aufl., § 2, XI. Liebhaberei Rz 238).

Erwägungen:

Neben Verlusten aus der Bewirtschaftung eines Gasthauses erzielte der Bf in den Beschwerdejahren geringfügige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die er in Vollzeit ausübte.

Das Gasthaus führte laut Beschwerde im Wesentlichen seine teilzeitbeschäftigte Gattin, die bei größeren Veranstaltungen vom Bf und den drei Söhnen unterstützt wurde.

Im vorliegenden Fall war strittig, ob der Betrieb des Gasthauses als Liebhaberei zu werten war oder nicht.

Nicht in Streit stand dagegen, dass der Gasthausbetrieb als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO (Betätigung mit Einkunftsquellencharakter) anzusehen war, weil eine prinzipiell erwerbswirtschaftliche Tätigkeit in der Regel selbst bei nachhaltigen Verlusten nicht als Tätigkeit zu qualifizieren ist, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist.

War, wie im vorliegenden Fall, von einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO auszugehen und war das Gesamtergebnis negativ, war an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zu beurteilen.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Für die Annahme von Liebhaberei spricht beispielsweise, wenn die Verluste den Umsatz erreichen oder übersteigen. Die Entwicklung der Verluste ist dahingehend zu beobachten, ob die Verluste betragsmäßig ansteigen oder absinken.

Ein Indiz für Liebhaberei ist auch, wenn bereits die Fixkosten höher als die erzielten Einnahmen sind.

Dem Prüfer lagen die Betriebsergebnisse von 20 Jahren (1995 bis 2014) vor. Der Bf erwirtschaftete in sämtlichen Jahren – mit Ausnahme der Jahre 1996 und 2002, in denen er geringfügige Gewinne von 722,59 € bzw. 571,75 € erzielen konnte – Verluste. Der Gesamtverlust in diesem Zeitraum belief sich laut Prüfer auf 121.207,90 €. Zwar schwankten die Verluste in den einzelnen Jahren, doch waren diese ab dem Jahr 2008 in Summe signifikant höher als in den Jahren davor. Die Verluste der Jahre 2008 bis 2014 wiesen daher im Vergleich zu den Betriebsergebnissen der Jahre 1995 bis 2007 eine steigende Tendenz auf. Zwischen 2008 und 2014 war dagegen kein gravierendes Ansteigen oder Absinken der Verluste festzustellen.

Durch die ab dem Jahr 2009 getätigten Investitionen war die AfA ab dem Jahr 2010 deutlich höher als in den Vorjahren, während die ab dem Kalenderjahr 2003 vorliegenden Personalkosten annähernd unverändert blieben. Entgegen den Erwartungen des Bf hatten die Umbauarbeiten keine Auswirkungen auf den wirtschaftlichen Erfolg.

Verluste im fünfstelligen Eurobereich waren ausschließlich in den Jahren ab 2008 zu verzeichnen, nämlich 2008 und 2009 sowie in den Beschwerdejahren 2012 bis 2014. Die Investitionen (laut Vorlagebericht des Finanzamtes Umbau der Küche und Gaststube, Verputz des Hauses, Pflasterung und Sanierung des Waschraumes) waren demzufolge offenbar nicht geeignet, die Umsätze wesentlich und nachhaltig zu erhöhen.

Aus der Tabelle in der gesonderten Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung vom 4.8.2017 war erkennbar, dass ab dem Jahr 2005 alleine Personalkosten in Höhe von rund 50 % des jährlichen Rohgewinns anfielen (in den Jahren 2009 und 2013 sogar 83,85 % bzw. 70,10 %), wobei zu bedenken war, dass nach den Feststellungen des Prüfers ausschließlich die Ehegattin des Bf in Teilzeitbeschäftigung für das Gasthaus arbeitete, eine Reduktion des Personalaufwandes daher kaum möglich war und die Beschäftigung einer fremden Arbeitskraft die Verluste noch einmal deutlich erhöht hätte.

Die Personalkosten und die AfA als wenig veränderbare betriebliche Größen erreichten in den Jahren ab 2010 annähernd die Höhe des Rohgewinns oder waren teilweise sogar höher als dieser.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Nach der Judikatur des VwGH (z.B. VwGH 28.2.2002, [96/15/0219](#)) kommt den Kriterien des Ausmaßes und der Entwicklung der Verluste und des Verhältnisses der Verluste zu den Gewinnen (§ 2 Abs. 1 Z 1 und Z 2 LVO) bei einem erst kurzen Zeitraum seit Aufnahme der Tätigkeit nur geringe Bedeutung zu. Dem gegenüber ist diesen beiden Kriterien bei einer bereits seit vielen Jahren ausgeübten Tätigkeit (im vorliegenden Fall lagen dem

Bundesfinanzgericht die Ergebnisse seit 1995 vor) entsprechend größeres Gewicht beizumessen.

Wirtschaftlich bedeutende Gewinne nach oder während der Verlustphasen sprechen gegen Liebhaberei.

Im vorliegenden Fall erzielte der Bf nach den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung in den Jahren 1996 und 2002 die o.a. geringfügigen Gewinne, während die Jahre von 2003 bis 2014 ausschließlich Verlustjahre waren.

Nach den Angaben des Bf konnte er auch in den den Beschwerdejahren folgenden Jahren 2017 (insbesondere aufgrund der winterlichen Verhältnisse in den Monaten Jänner und Februar) und 2018 einen Gewinn von 9.854,45 € bzw. 1.098,95 € erzielen.

2019 ergab sich ein (vorläufiger) Verlust von 2.503,10 €.

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

Grundsätzlich steht der Bekanntgabe von Daten eines konkreten Vergleichsbetriebes die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO) entgegen und ist die Heranziehung von der Partei nicht genannten Betrieben infolge Verletzung des Parteiengehörs rechtswidrig.

Im Ergebnis können daher Vergleichsbetriebe nur insoweit herangezogen werden, als es sich um Umstände der allgemeinen Lebenserfahrung oder um veröffentlichte Wirtschaftsdaten einer bestimmten Branche handelt [Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 2 Rz 412, 20. Lfg. (Mai 2018)].

Äußere Ursachen alleine (wie etwa eine schlechte Infrastruktur oder Lage) führen noch nicht zu Liebhaberei. Dagegen kann der Betriebsinhaber gegen innere Verlustursachen (z.B. schlechte Organisation, keine Werbung, kein Marketing, Erhaltung einer Beschäftigung bzw. Existenzgrundlage für nahe Angehörige, Aufrechterhaltung des Betriebes aufgrund persönlicher Motive wie etwa die Versorgung naher Angehöriger oder wegen der Familientradition) in der Regel gezielter (z.B. durch Umstrukturierung oder Betriebsaufgabe) vorgehen (Laudacher in Jakom, EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 2 Rz 241).

Zu den internen Verlustursachen gehören auch in der persönlichen Sphäre der Partei liegende Ursachen wie die Nichtmitwirkung des Betriebsinhabers im Betrieb oder ein nebenberufliches Ausüben der Betätigung (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 20. Lfg. Mai 2018, § 2 Tz 415).

Sowohl in der Niederschrift vom 20.2.2017 als auch in der gesonderten Bescheidbegründung vom 4.8.2017 zu den Beschwerdevorentscheidungen verwies das Finanzamt zu Recht und vom Bf unwidersprochen auf dessen Vollzeitbeschäftigung als wesentliche Verlustursache.

Demnach erforderte seine fehlende Mitarbeit Personalkosten für eine Arbeitskraft. Die Gattin des Bf war laut Meldung bei der GKK (nunmehr: ÖGK) mit 20 Wochenstunden gemeldet, die insbesondere im Winter, wenn zum Betrieb der Gastwirtschaft noch der Betrieb der Eisbahn kam, kaum ausreichend gewesen sein konnten. Eine fremde Arbeitskraft hätte – abermals unwidersprochen - mit einem deutlich höheren Stundenausmaß beschäftigt werden müssen und zu noch höheren Personalkosten geführt, weshalb von einer objektiven Ertragsfähigkeit des Betriebes nicht ausgegangen werden konnte.

Die vom Bf genannte Konkurrenzsituation durch Vereinsheime war dagegen als äußere, von ihm nicht oder nur schwer beeinflussbare Verlustursache anzusehen. Im Gegensatz dazu hätte der Niedergang der Gastronomie in den umliegenden Gemeinden dem Bf die Chance geboten, die dortigen Gäste für sich zu gewinnen und seine Umsätze zu erhöhen.

Der Bf verwies dazu auf Mundpropaganda, die aktive Teilnahme seiner Kinder am Vereinsleben, wodurch immer mehr Feste in seinem Gasthaus gefeiert würden, sowie eine warme Küche auch noch nach 22:00 Uhr.

Da Verlustursachen *im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben* zu untersuchen waren, waren Gastronomiebetriebe allgemein treffende Erschwernisse wie die vom Bf ins Treffen geführten Maßnahmen zur Umsetzung des Rauchverbotes oder der Allergenkennzeichnung sowie verstärkte Verkehrskontrollen im Rahmen des § 2 Abs. 1 Z 3 LVO nicht zu berücksichtigen.

Zu bedenken war auch, dass der Betrieb offenbar seit Jahrzehnten im Familienbesitz geführt wird und es trotz des Entfalls von Anschaffungs- bzw. Finanzierungskosten bisher kaum gelungen ist, Gewinne zu erzielen.

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Eine Produktanpassung an die Marktgegebenheiten ist ein Indiz gegen Liebhaberei.

Zu diesem Punkt wurde in der Vorhaltsbeantwortung nicht Stellung genommen.

Der Bf gab aber an, hauptsächlich Hausmannskost und saisonale Gerichte, frisch und ohne Fertigprodukte, angeboten zu haben, weshalb in diesem Punkt von marktgerechtem Verhalten auszugehen war.

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Dafür, dass sich der Bf im Hinblick auf die Preisgestaltung nicht marktgerecht verhalten hätte, ergaben sich ebenfalls keine Anhaltspunkte.

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

Diesem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium kommt nach der Judikatur des VwGH besondere Bedeutung zu. Entscheidend ist, ob Maßnahmen vorliegen, die darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und die den Schluss ermöglichen, dass die subjektive Einstellung der Partei auf Gewinnerzielung gerichtet ist.

Entscheidend ist, ob die behaupteten strukturverbessernden Maßnahmen grundsätzliche Erfolgseignung besitzen (VwGH 19.3.2008, [2005/15/0151](#)). Verbesserungsmaßnahmen, die nicht geeignet sind, einen Betrieb nachhaltig aus der Verlustzone zu führen, stellen keine strukturverbessernden Maßnahmen dar (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0124](#)).

Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist nicht entscheidend. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern (VwGH 14.9.2017, [Ra 2016/15/0069](#)).

Als strukturverbessernde Maßnahmen anerkannte die Judikatur beispielsweise eine Reduktion des Personaleinsatzes oder der Lohnkosten, generell Kostensenkungen, eine Erweiterung des Warenangebotes, eine Intensivierung von Leistungen, eine Verstärkung der Werbeaktivitäten oder eine Umstellung der Produktpalette (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 20. Lfg. Mai 2018, § 2 Tz 422/1).

Eine Verbesserungsmaßnahme kann auch das Einstellen der Tätigkeit sein, insbesondere bei Aussichtslosigkeit, in absehbarer Zeit Überschüsse zu erzielen. Wird trotz Aussichtslosigkeit eines Erfolges die Betätigung nicht eingestellt, ist sie ab Erkennen dieser Situation als Liebhaberei zu werten.

Diverse Investitionen insbesondere in den Jahren 2009 und 2010 (Ausbau der Küche 2009, Erneuerung der Gaststube 2010, Anbringen einer Trennwand für den Raucherbereich, Erneuerung der Decke, Erneuerung des Hausverputzes 2012 sowie Pflasterung ums Haus im Jahr 2013 und Sanierung des Waschräume im Nebengebäude; vgl. Tz 3 der Niederschrift vom 20.2.2017) brachten nicht den gewünschten Erfolg und führten zu keinen nachhaltig positiven Ergebnissen.

Dass die Erwartungen nicht erfüllt werden konnten, begründete der Bf damit, dass das Gasthaus durch den Küchenausbau zwar mittlerweile gerne für größere Veranstaltungen wie Taufen, Geburtstagsfeiern oder Totenmahle genutzt werde, seit Umsetzung der genannten Maßnahmen aber das „Wintergeschäft“ wegen der milden Winter völlig weggebrochen sei. Als weitere Ursache für die unter den Erwartungen gebliebene Buchung größerer Veranstaltungen sah der Bf die Eröffnung eines neuen Gasthauses in der Nachbargemeinde.

Obwohl nicht von Erfolg gekrönt, war insbesondere dem Küchenausbau die potenzielle Eignung zur Erzielung höherer Umsätze durch die Abhaltung größerer Veranstaltungen nicht abzusprechen.

Da die getroffene Maßnahme nicht geeignet war, weitere Verluste zu verhindern, führte der Bf als weitere Versuche zur Verbesserung der Ertragslage fixe Stammtische an bestimmten Tagen sowie einen Frühschoppen an und, da das Gasthaus direkt neben der Landstraße liege und die Einrichtung eines Gastgartens nicht möglich sei, die Zurverfügungstellung eines privaten Platzes im Hof für die Gäste.

Den Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch den Ausbau der Küche und der Ausrichtung größerer Veranstaltungen stand allerdings als limitierender Faktor gegenüber, dass die Gattin des Bf mangels Fremdpersonals sowohl in der Küche als auch im Service eingesetzt war und eine maßgebliche Erweiterung des Geschäftsbetriebes schon aus Kapazitätsgründen kaum möglich war. Darüber hinaus fehlte im Betrieb die Arbeitskraft des Bf, der bei der Fa. S vollzeitbeschäftigt war.

Der Prüfer stellte durch Gegenüberstellung der Umsätze zu 10 % vor und nach den Umbauarbeiten fest, dass diese Umsätze trotz der Umbauarbeiten nicht erkennbar erhöht worden seien. Im Prüfungszeitraum 2012 bis 2014 hätten sich keine erkennbaren strukturverbessernden Maßnahmen ergeben.

Da der Gastbetrieb laut Angaben des Bf auf Stammkunden ausgerichtet war, war nicht erkennbar, welche konkreten Maßnahmen bei offenbar weitgehend gleichbleibender Kundschaft, gleichbleibendem Personal und unverändertem Angebot zu einer längerfristig gewinnbringenden Tätigkeit geschweige denn zur Erzielung eines Gesamtgewinnes hätten führen sollen.

Nachdem der Bf innerhalb von 20 Jahren einen Gesamtverlust von rund 121.000,00 € erwirtschaftet hatte, durfte er sich selbst bei Vorliegen einiger künftiger Gewinnjahre (z.B. bei winterlichen Verhältnissen, die eine Nutzung der hauseigenen Eisbahn ermöglichen würden) keine Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn machen.

Irgendwelche Anhaltspunkte, dass – bei gleichbleibender Wirtschaftsführung – ein Gesamtgewinn im Sinne des § 3 Abs. 1 LVO erzielt werden könnte, konnten nicht festgestellt werden.

Der Bf wandte in seiner Beschwerde vom 25.4.2017 zwar ein, dass ab dem Jahr 2015 ein positiver Cash-Flow vorliege und die winterlichen Verhältnisse im Jahr 2017 einen Gewinn von zumindest 5.000,00 € erwarten ließen, doch ließ er offen, ob jemals bzw. wann und aufgrund welcher geänderter Umstände mit einem Gesamtgewinn gerechnet werden könne.

Selbst wenn – wofür sich aktuell keine Anhaltspunkte ergaben - in Zukunft ausschließlich Gewinne zu erwarten wären, könnte sich selbst bei einem angenommenen Gewinn von rund 6.000,00 € jährlich frühestens nach weiteren 20 Jahren und damit lange nach Erreichen des Pensionsalters des Bf (er ist Jahrgang 1961) ein geringer Gesamtgewinn ergeben.

Der Bf konnte für die Fortsetzung der verlustbringenden Tätigkeit keine wirtschaftlich vernünftigen Gründe nennen.

Sind für das Dulden von Verlusten persönliche Motive – wie im vorliegenden Fall der seit Generationen geführte Familienbetrieb bzw. die Erhaltung des Betriebes für die nächste Generation, aber auch die Erhaltung einer Beschäftigung für seine Ehegattin – ausschlaggebend, liegt auch bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen Liebhaberei vor, weil private Beweggründe nicht für eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen, sondern ein Indiz für das Fehlen des Gewinnstrebens sind.

Hinsichtlich des Gasthauses lag bereits zu Beginn des Beschwerdezeitraums eine Wirtschaftsführung vor, die objektiv gesehen niemals gewinnbringend sein konnte. Da der Bf an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht sinnvollen Betätigung festhielt, wertete die Abgabenbehörde das Gasthaus zu Recht nicht als Einkunftsquelle.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung an Hand der Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO ist bezogen auf den Einzelfall nach dem Gesamtbild der im konkreten Fall vorliegenden Verhältnisse durchzuführen. Insofern war die Entscheidungsfindung im Beschwerdefall nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 8. Oktober 2020