

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde des R***O***, vertreten durch Audit Partner Austria Wirtschaftsprüfer GmbH, Wagramer Straße 19/8. Stock, 1220 Wien, vom 22. Mai 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. April 2015 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2013,

1. zu Recht:

Der Beschwerde wird betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 und 2013 werden abgeändert

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 und 2013 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses;

sowie

2. fasst den Beschluss:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird als gegenstandslos erklärt.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Eine beim Beschwerdeführer durchgeführte Außenprüfung (Betriebsprüfung) betreffend unter anderem Einkommensteuer 2008-2012 beurteilte die Mediatorentätigkeit des Beschwerdeführers als Liebhaberei gemäß § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung (LVO).

Begründend führte die Außenprüfung im Wesentlichen an, es sei eine alle Kriterien des § 2 Abs 1 LVO umfassende Überprüfung vorgenommen worden um zu beurteilen, ob anhand des sich ergebenden Gesamtbildes von einer Einkunftsquelle auszugehen sei. So sei jedes Kalenderjahr im Nachhinein gesondert beurteilt worden, ob eine Gewinnerzielungsabsicht bzw ein stetiges Streben des Beschwerdeführers nach Gewinnen anhand von objektiven Umständen nachvollziehbar sei. Die Verluste seien in erster Linie durch fehlende Umsätze und hohe Aufwendungen entstanden. Ein weiterer Grund sei die aufgrund der nichtselbstständigen Tätigkeit fehlende Zeit diese weitere Einkunftsquelle wirtschaftlich erfolgreich aufzubauen. Ein Indiz für die nicht notwendige und zeitnahe Gewinnerzielungsabsicht seien die hohen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die es dem Beschwerdeführer erlaubten, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkungen Verluste aus der weiteren Tätigkeit zu leisten. Das persönliche In-Kauf-Nehmen bzw Dulden von Verlusten habe eine besondere Indizwirkung für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht. Der Beschwerdeführer habe in den vergangenen Jahren eine weitere Existenzgrundlage vor allem nach seiner Pensionierung für seinen noch minderjährigen Sohn schaffen wollen. Eine erstmalige Gewinnerzielung nach neun Jahren erscheine seitens der Außenprüfung als nicht üblich und wirtschaftlich. Seitens der Außenprüfung liege daher eine Liebhabereitätigkeit vor. Die Jahre 2004-2006 würden als Anlaufverluste anerkannt. Umsatzsteuerlich bleibe die Unternehmereigenschaft weiterhin bestehen.

Gegen die auf Grundlage dieser Prüfungsergebnisse ergangenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012, Einkommensteuer 2007 bis 2013, Festsetzung der Anspruchszinsen für (die Einkommensteuer) 2007 bis 2012 und Festsetzung der Umsatzsteuer 2013 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde.

Begründend führte er betreffend Einkommensteuer 2007 im Wesentlichen aus, es sei bereits mit Ablauf des 31.12.2013 Festsetzungsverjährung eingetreten. Eine abweichende Festsetzung infolge der Außenprüfung sei daher nicht mehr zulässig.

Die Beschwerde betreffend den Bescheid über die Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 begründete der Beschwerdeführer dahingehend, dass die belangte Behörde es unterlassen habe anzuführen, aufgrund welchen konkreten Sachverhaltes die belangte Behörde welchen gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt ansehe.

Zur Frage der Liebhaberei führte der Beschwerdeführer aus, er sei seit Beginn an bemüht gewesen, die Ertragslage durch laufende Aquisitionstätigkeit, Investitionen, Marketingaktivitäten, Fort- und Ausbildungen, Kooperationen sowie durch Einsparungsmaßnahmen für den Abbau der Verluste, zu verbessern. Es seien aber immer wieder unerwartete, nicht beeinflussbare Ereignisse eingetreten, die sich auf den angestrebten Erfolg aus der selbständigen Tätigkeit negativ ausgewirkt hätten. Das Streben nach Gewinn sei für den Beschwerdeführer immer im Vordergrund gestanden, zumal ihn als Familienvater und teilweise Alleinverdiener die laufenden Verluste finanziell belastet hätten. Die Begründung, dass er sich die Verluste aufgrund seiner nichtselbstständigen Beschäftigung ohne wirtschaftliche Einschränkung leisten könne, wie von der Außenprüfung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung ausgeführt, sei nicht nachvollziehbar.

Es sei jedenfalls von Anfang an klar gewesen, dass die selbständige Tätigkeit als Mediator zur Erzielung weiterer Erträge dienen sollte und ein langfristiges und nachhaltiges Projekt darstellen würde. Hierfür würden auch die getätigten Investitionen sowie die Aufwendungen, zB für den Ankauf der Wohnung und deren Sanierung, für eine Homepage und für zusätzliche Ausbildungen sprechen. Hinzu komme, dass Schwerpunkt des Geschäftsmodells des Beschwerdeführers Großkunden mit einem entsprechenden Auftragsvolumen seien. Derartige Aufträge hätten längere Vorlaufzeiten, seien aber langfristig ertragreicher, was auch der Auftrag der AA*** bestätige.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevereinscheidungen als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde lediglich ausgeführt, das Beschwerdevorbringen würde sich auf bereits im Rahmen der Außenprüfung vorgebrachte und gewürdigte Argumente erschöpfen. Diese seien nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzuzeigen. Da der Beschwerdeführer keinen Antrag auf sofortige Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht unter Verzicht auf eine Beschwerdevereinscheidung der Abgabenbehörde gestellt habe, ergingen diese Beschwerdevereinscheidungen in Ansehung der zwingenden gesetzlichen Anordnung des § 262 Abs 1 BAO.

Der Beschwerdeführer beantragte, soweit es das gegenständlich Erkenntnis betrifft, die Vorlage seiner Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 und betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2013.

Die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 waren vorläufig – unter Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus der Mediatorentätigkeit – ergangen. Eine Begründung für die Vorläufigkeit ist nicht ersichtlich. Nach Abschluss der Betriebsprüfung ergingen die Bescheide endgültig. Ein Einkommensteuerbescheid 2011 wurde erstmals nach der Prüfung am 24.4.2015 (endgültig) erlassen. Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 31.7.2013 war schon vor der Prüfung endgültig ergangen, allerdings unter Berücksichtigung der Verluste aus der Mediatorentätigkeit. Das Verfahren wurde nach der Prüfung mit der Begründung, die

Wiederaufnahme erfolge gemäß § 303 Abs 1 BAO idF BGBl I Nr 14/2013 aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wiederaufgenommen.

Der Einkommensteuerbescheid 2013 wurde nach Abschluss der die Jahre 2008 bis 2012 umfassenden Prüfung endgültig und ohne die Berücksichtigung der (negativen) Einkünfte aus der Mediatorentätigkeit erlassen.

Für 2014 erging ein vorläufiger Einkommensteuerbescheid, ohne Berücksichtigung des Gewinns aus der Mediatorentätigkeit. Eine Beschwerde wurde nicht erhoben.

Die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 wurden endgültig erlassen und wurden rechtskräftig; der Einkommensteuerbescheid 2015 nach einer Beschwerdeentscheidung und ohne Berücksichtigung der Verluste, der Einkommensteuerbescheid 2016 unter Berücksichtigung eines Gewinns aus der Mediatorentätigkeit.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2017, 2018 und 2019. Die Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Tätigkeit als Mediator (2017 ein Verlust, 2018 und 2019 jeweils Gewinne) blieben dabei aufgrund der Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei außer Ansatz. Der Einkommensteuerbescheid 2020 wiederum wurde rechtskräftig. Bei der Ermittlung des Einkommens waren dabei die (negativen) Einkünfte aus der Mediatorentätigkeit in Abzug gebracht worden.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde vom 22.5.2015 ua ausgeführt:
„... da, ... sollte widererwarten doch eine Liebhabereitätigkeit vorliegen – in den zugrundeliegenden Erklärungen Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, die eigentlich als Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen wären.“ Ebenso wird zB auch in einem Schreiben des Beschwerdeführers vom 18.6.2015, Seite 10 und in weiteren Schreiben des Beschwerdeführers argumentiert.

Auf dieses Vorbringen wurde vom Finanzamt im Verfahren nicht näher eingegangen. Um im Rahmen der Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs 1 LVO das Verlustausmaß und die Verlustentwicklung beurteilen zu können hat das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer mit Vorhalt aufgefordert, ua

- die angesprochenen Werbungskosten zu bezeichnen, betragsmäßig aufzugliedern und anzugeben, welchen Einkunftsarten aus welchem Grund diese zuzurechnen wären;
- die Betriebsausgaben entsprechend zu korrigieren und
- die entsprechend korrigierte Aufstellung vorzulegen.

Der Vorhalt wurde beantwortet und die angeforderten Unterlagen und entsprechend korrigierte Aufstellungen vorgelegt. Diese Unterlagen wurden im Erörterungstermin vor dem Bundesfinanzgericht vom 6.12.2023 überblicksmäßig besprochen. Dem Finanzamt wurden im Zuge des Erörterungstermins die korrigierten Aufstellungen, sowie die weiteren vom

Beschwerdeführer mit seiner Vorhaltsbeantwortung dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen in Kopie übergeben. Im Anschluss wurde dem Finanzamt mittels Vorhalt vom Bundesfinanzgericht die Gelegenheit zur Stellungnahme zu diesen und weiteren Unterlagen gegeben. Dabei handelte es sich im einzelnen um:

- E-Mail des Beschwerdeführers vom 12.4.2023 in Kopie samt
- Aufstellung Einkünfte Mediation
- Anbot S***
- Angebot L***
- Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 6.12.2023,
- Aufstellung Zuordnung der Aufwendungen zu den Einkunftsarten mit einer
- Gegenüberstellung,
- Beispielrechnung Umsatz,
- Übersicht Maßnahmen und
- Aufstellung Mediationen samt Umsatz.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Zwischen den Parteien ist strittig, ob es sich bei der vom Beschwerdeführer ausgeübten selbständigen Tätigkeit als Mediator um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit handelt, oder ob diese Tätigkeit steuerlich als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung (LVO) anzusehen ist.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere den Arbeitsbogen der Prüferin und die darin enthaltenen Urkunden, wie die umfangreichen vom Beschwerdeführer abverlangten und die ergänzend vorgelegten Unterlagen (zB die untenstehende Aufstellung über den Auszug der Marketingaktivitäten und Kundenansprachen), Verträge, Aufzeichnungen, Aufstellungen etc; die Bescheide des Finanzamtes; die Steuererklärungen; sowie die Rechtsmittelschriftsätze; die ergänzenden Schriftsätze - insbesondere in die Beilage zur Niederschrift vom 17.12.2014; die Vorhaltsbeantwortungen samt Beilagen des Beschwerdeführers bzw dessen steuerlichen Vertreters; sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes.

Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren als Angestellter*** der L*** nichtselbständig tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit leitete er das Mediationsverfahren L*** betreffend X***X***. ***. ***; *** Y***Y*** (https://www.123***.com; http://www.456***/ [alle abgefragt am 15.1.2024]).

Im Jahr 2004 war für den Beschwerdeführer das Ende des Mediationsverfahrens, das in zeitlich stark in Anspruch nahm, bereits absehbar.

Der Beschwerdeführer, Jahrgang 1955 hat einen - in den Streitjahren noch minderjährigen - Sohn.

Die streitgegenständliche Tätigkeit als Wirtschaftsmediator stellt sich in den einzelnen Jahren wie folgt dar:

Im Jahr **2004** begann der Beschwerdeführer neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit (und für das Beschwerdeverfahren nicht relevanten Vermietungstätigkeiten) eine Basisausbildung („Intensivlehrgang Mediation“) als Mediator. Die Nebenbeschäftigung als Mediator wurde vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers genehmigt und die Ausbildung auf dem Gebiet der Mediation unterstützt. Der Beschwerdeführer wollte sich mit der Tätigkeit eine weitere nachhaltige Einkunftsquelle über den Zeitpunkt des Pensionsantritts hinaus verschaffen.

Die Betriebsausgaben standen im Jahr 2004 in erster Linie in Zusammenhang mit der Ausbildung (Ausbildungs(Kurs)kosten, Kilometergeld, sonstige Reisekosten, Anschaffung eines Computers).

2005-2007

Der Beschwerdeführer wurde mit Bescheid vom 25.1.2005 in die Liste der Mediatoren nach Zivilrechts-Mediationsgesetz eingetragen.

Im Jahr nach der Unternehmensgründung 2004 begann der Beschwerdeführer mit Vorbereitungshandlungen und mietete in der Folge Büroräumlichkeiten in G***. Die Mietkosten betrugen rund € 500,00. Ob es, wie vom Beschwerdeführer vorgebracht, keine anderen eingetragenen Mediatoren in dem Bezirk gab, kann nicht festgestellt.

Der Beschwerdeführer hat ein Geschäftskonzept ausgearbeitet. Er legte den Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit auf Großprojekte (XYZ***, Großkunden mit einem entsprechenden Auftragsvolumen). Ein entsprechender Businessplan wurde erstellt.

In diesem Zeitraum legte der Beschwerdeführer einigen Großkunden Angebote.

Darüber hinaus übernahm er Lehrtätigkeiten iZm Mediation um sein fachliches Niveau zu erhöhen und um seine Bekanntheit zu steigern. Die Lehrtätigkeiten übte er unentgeltlich aus. Im Ergebnis kam es zu keinen unmittelbar auf die Lehrtätigkeit zurückführbaren Aufträgen.

Der Beschwerdeführer hat begonnen, die Geschäftsidee „XYZ***“ zu entwickeln. Weiters hat er, teilweise gemeinsam mit Partnern, diverse Großkunden angesprochen und diesen Angebote gelegt. Als Geschäftsunterlagen dienten seine Vortragsunterlagen mit den Schwerpunkten „Mediation***“ und „Vorschlag***“.

Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer sein Geschäftsmodell angepasst und ab Mitte 2006 sein Angebot auf Privatpersonen ausgeweitet (inklusive entsprechender Marketingaktivitäten, Gemeinde G***, Anbieten der ersten Stunde gratis um Kunden anzuwerben).

Zur Geschäftsidee passende Internetadressen wurden vom Beschwerdeführer gesichert und dort seine Tätigkeit beworben.

Zur Erlangung von größerer Bekanntheit und von Referenzen hat der Beschwerdeführer bei Mediationsausbildungen mitgewirkt.

Im ersten Halbjahr 2005 war das Mediationsverfahren L*** noch im Laufen (Abschluss im Juni 2005) und beanspruchte mehr Zeit als vom Beschwerdeführer erwartet und veranschlagt.

Der Finanzerfolg aus der Mediatorentätigkeit blieb gering. Die Unternehmensakquisition blieb vorerst erfolglos, die Lehrtätigkeit bei Mediationsausbildungen hat sich nicht in Aufträgen niedergeschlagen und die Privatpersonen haben nur die erste, unbezahlte Informationsstunde absolviert.

Die Betriebsausgaben beliefen sich in den Jahren 2005 bis 2007 auf jährlich rund € 8.000,00 und umfassten neben der Miete, Rechtsberatungskosten, Computerzubehör und AfA für Investitionen etc.

2008 – 2010

Der Beschwerdeführer gründete gemeinsam mit drei anderen Mediatoren eine Praxismgemeinschaft, das „Mediationszentrum G****“ (Vertrag). Die Räumlichkeiten wurden vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt. Als Gegenleistung wurde neben gegenseitiger Ergänzung und Unterstützung vereinbart, dass die Partner den Beschwerdeführer bei ihren eigenen Aktivitäten einbinden und diesen an Aufträgen teilhaben lassen mussten. Durch gegenseitige Teilnahme an Terminen wurden Erfahrungen ausgetauscht. Werbemaßnahmen wurden entsprechend gemeinsam angepasst. Derart wurden die Projektbereiche und die Zielgruppen erweitert. Die geschäftlichen Aktivitäten (laufende Akquisitionstätigkeiten, Ansprachen von und Angebotslegung an Großkunden – erste Kontakte mit der AA*** und dem F***) entwickelten sich im Wesentlichen ähnlich wie in den Vorjahren. Der Beschwerdeführer konzentrierte sich wieder vor allem auf Großkunden. Ab ca 2010 kam es zu mehr Erstgesprächen und Vorsprachen.

Die Betriebsausgaben in den Jahren 2008 bis 2010 umfasste neben Rechtsberatungskosten, Computerzubehör und AfA für Investitionen etc vor allem die Büroraummiete.

2011 - 2013

Der Beschwerdeführer hat sich ab Ende 2010 bemüht, die laufenden Kosten langfristig zu senken.

2011 hat er im selben Gebäude, in dem das Büro gemietet war, eine sanierungsbedürftige Wohnung angekauft und mit Sanierungsarbeiten begonnen. Die Kosten für die Sanierung beliefen sich auf rund € 26.000 (verteilt auf 2 Jahre).

Aufgrund der Bemühungen und Gespräche in den Vorjahren erhielt der Beschwerdeführer 2011 einen Großauftrag (AA***) für eine Konsulententätigkeit mit einem Auftragsvolumen iHv EUR 50.000 (für den Zeitraum 2012-2014).

2012 nahm der Beschwerdeführer weiter an Ausschreibungen teil, so zB mit einem Konsortium an der Ausschreibung des BB*** zur Ausarbeitung von Richtlinien für die CC***.

Die Sanierungsarbeiten der Wohnung wurden 2012 abgeschlossen, der Mietvertrag für das Büro gekündigt und das gemietete Büro aufgegeben. Das Büro wurde in die sanierte, im Eigentum des Beschwerdeführers befindliche Wohnung verlegt. Die Kosten für das Büro wurden dadurch von vorher durchschnittlich jährlich € 6.500 auf ca € 4.000 jährlich reduziert.

Ab 2012 nahm der Beschwerdeführer Altersteilzeit in Anspruch und war nur mehr drei Werktage pro Woche unselbständig tätig. Dadurch hatte er, wie geplant, ein größeres Zeitbudget für die selbständige Tätigkeit zur Verfügung.

Anfang 2014 hat der Beschwerdeführer den dreisemestrigen Universitätslehrgang „Business & Project Mediation“ zum akademischen Mediator (Abschluss mit dem Titel MSc) abgeschlossen (Kostenpunkt € 15.000 verteilt auf 3 Jahre).

Das Mediationszentrum wurde Anfang 2013 mit teilweise neuen Partnern restrukturiert und ein neues Konzept entwickelt.

Für die Jahre 2013 und Folgejahre erhielt der Beschwerdeführer gemeinsam mit einer Partnerin aus dem Mediationszentrum einen Auftrag iZm dem F*** (K***) mit einem Auftragsvolumen € 4.000,00 - € 8.000,00, je nach Teilnehmerzahl). Dieser wurde für 2012 und 2013 jeweils aufgrund der geringen Zahl an Teilnehmerinnen und Teilnehmern abgesagt. Auch 2013 konnte die notwendige Teilnehmerzahl für den Auftrag iZm dem F*** nicht erreicht werden.

Die Verluste sind ab 2013 deutlich zurückgegangen. 2014 konnte dann erstmals ein Gewinn aus der Mediatorentätigkeit erwirtschaftet werden.

Die Betriebsausgaben in den Jahren 2011 bis 2013 umfassten neben der Miete (2011 und 2012) vor allem Fortbildungskosten sowie Reisekosten.

In den Einkommensteuererklärungen waren angefallene Ausgaben zur Gänze der betrieblichen Tätigkeit zugeordnet worden. Bei einigen dieser Ausgaben hätte eine Aufteilung in Betriebsausgaben und Werbungskosten erfolgen müssen.

Dies betrifft zB die Nutzung der IT- Infrastruktur (einschließlich Telefon und Internetgebühren), die Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern, von Fachliteratur sowie Ausgaben für die Aus- und Fortbildung und die Kosten für die Büroräumlichkeiten.

Der Beschwerdeführer hat iZm mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit ab dem Jahr 2012, dh mit Beginn der Altersteilzeit auch in den Büroräumlichkeiten gearbeitet. Eine Vereinbarung mit dem Arbeitgeber beinhaltete, dass der Beschwerdeführer grundsätzlich donnerstags und freitags von zu Hause aus bzw in den eigenen Büroräumlichkeiten seiner nichtselbständigen Tätigkeit nachgeht. Aufgrund der zeitlich möglichen Zuordnung wird ein Anteil von 30 % der Bürokosten (Miete, IT-Infrastruktur ...) den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet. Die grundsätzliche Werbungkosteneigenschaft dieser Aufwendungen ist gegeben. Die geltend gemachten Fortbildungskosten können dem Grunde nach ebenso unzweifelhaft auch Werbungskosten im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte des Beschwerdeführers darstellen. In den Streitjahren, jedenfalls bis 2012 (Altersteilzeit) lag der zeitliche Schwerpunkt bei der nichtselbständigen Tätigkeit, sodass ein 70% Anteil an Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angenommen wird. Auch die Steuerberatungskosten wurden in den Jahren 2004 bis 2013 den betrieblichen Einkünften, bzw nach der Betriebsprüfung zT den Sonderausgaben zugerechnet. Diese Ausgaben betreffen über Beratungs- und Gewinnermittlungskosten iZm der selbständigen Tätigkeit auch sowohl Kosten für die Erstellung der Überschussrechnung und diverser Anfragen iZm den Einkünften aus Vermietung- und Verpachtung als auch Beratungsleistungen iZm den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Aus diesem Grund erfolgt eine Aufteilung der Kosten. Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis 45% auf die betriebliche Tätigkeit, 10% auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und 45% auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die detaillierte Aufstellung und Zuordnung der einzelnen Aufwendungen zu den Einkunftsarten ist der Vorhaltsbeantwortung vom 6.12.2023 wie folgt zu entnehmen:

BEILAGE 1	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
Umsatzerlöse																	
Übrige betriebliche Erträge	3 393,68		4 315,09				2 606,35										
Honorar	6 309,60	7 831,68	7 500,00	5 000,00	5 525,84	1 873,59	21 910,42	8 889,58	11 704,18	1 225,00	2 783,33	741,67	0,00	2 500,00	0,00	0,00	566,67
Zwischensumme	9 703,28	7 831,68	11 815,09	5 000,00	5 525,84	1 873,59	21 910,42	11 295,93	11 704,18	1 225,00	2 783,33	741,67	0,00	2 500,00	0,00	0,00	566,67
Betriebsausgaben																	
Bürobedarf 50%	92,24	109,38	261,39	13,48	49,43	188,81	70,05	163,50	196,64	206,92	116,64	125,99	33,43	101,86	80,78	170,51	132,52
bezogenes Personal + eigenes																	
Gebühren (Tel, Inet, Post) 50%	480,73	228,19	128,58	-11,63	188,96	189,30	138,34		210,85	157,00	129,12	145,24	137,88	142,84	144,82	223,89	31,69
EDV Ausgaben		29,90															
Fahrtspesen (Öffis)						2,08	79,82		705,47	147,03	75,63	162,36	85,45		35,73	189,46	91,09
Geschäftsanhaltung (abzf.)						284,69	277,90	738,83	374,32	426,68	456,14	238,25	36,63	208,61	159,09	170,34	39,77
Tagegelder, Fahrtkosten, KM Gelder	777,80				35,74	598,88	2 062,65	2 738,59									
GWG 50%						710,96	8,29	220,27	855,76	909,10	596,42	324,37	413,30	153,64	252,82	674,34	260,94
Werbung	630,00	852,83															
Pflichtversicherung													135,00	135,00	135,00	135,00	
Mediationsfortbildung (inkl. Reisekosten) 30%								1 357,65	1 689,51	460,98		162,89					701,45
Bankspesen und Zinsen	206,20	110,95	63,52	278,27	230,61	197,30	161,61	315,37	668,38	233,13	148,19	357,32	141,41	46,92	41,97	17,35	
Sonstiger Aufwand	3 321,21	997,63	2 931,90	180,48	317,43	381,85	1 513,54	302,58									
Provider für Homepage							29,90	111,75	293,83	293,83	219,25	239,17					
Anteil Steuerberatungskosten 45%	1 026,00	130,67	324,43	168,77	16,39			440,29	787,55	805,50	1 576,80						
Kammer- und Mitgliedsbeiträge	452,00	164,50	95,00	214,00	189,04		180,00		85,00	85,00	85,00	85,00	70,00				
Zwischensumme	6 986,17	2 624,05	3 804,82	843,37	1 227,59	2 553,86	5 178,48	9 585,91	5 817,30	3 725,16	3 403,19	2 020,57	1 063,30	788,86	850,20	1 580,89	1 257,46
Bürolichkeiten																	
Büromiete								-107,62	2 240,91	6 854,88	5 570,00	5 570,00	6 263,64	5 781,82	5 781,82	4 336,36	
Energieausgaben		1 560,70	1 183,61	948,58	919,39	970,97	924,59	637,19									
Betriebskosten		1 162,23	1 162,32	1 162,30	1 161,72	1 164,32	1 162,26	1 162,29	428,64	1 460,07	702,36	655,96	419,26	421,68	627,31	990,37	
Abschreibung (Büroeinrichtung)	2 602,30	521,59	395,89	179,58	179,59	611,54	890,03	1 252,80	1 349,53	1 126,93	538,36	476,33	381,32	355,61	262,11	262,11	213,20
Abschreibung (Gebäude)	1 302,60	1 302,60	1 302,60	1 302,60	1 302,60	2 315,73	2 315,73	2 315,73	2 315,73	2 315,73	2 315,73	2 315,73	2 315,73	2 315,73	2 315,73	2 315,73	
Instandhaltung fts			434,46		131,99	70,18	60,76	239,52	2 885,01	631,62	1 519,27	178,55					
Instandsetzung								12 927,93	12 871,08								
Zwischensumme	3 904,90	4 547,12	4 044,42	4 028,52	3 695,29	5 132,74	5 353,37	5 499,91	22 047,75	25 260,31	8 329,99	6 880,84	7 064,22	6 559,11	6 671,24	5 588,84	213,20
Arbeitszimmer (nicht im Wohnungsverband gelegen) für Homeoffice Tätigkeit																	
Nutzung HO intensive Phase 30%								1 648,97	6 614,33								
Nutzung HO - 15 % durch. Altersteilzeit	585,74	682,07	606,66	604,28	554,29	769,91	803,01										
Zwischensumme	585,74	682,07	606,66	604,28	554,29	769,91	803,01	1 648,97	6 614,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PKW																	
Kilometergeld											500,22	301,98					701,99
Treibstoffverbrauch 50% PA			18,18				1 289,97	2 423,75	1 386,76	1 086,14							
Versicherung 50% PA							1 135,86	2 038,68	1 006,08	781,83							
Abschreibung 50% PA							2 034,37	2 034,37	2 034,37	2 034,37							
Zwischensumme	0,00	0,00	18,18	0,00	0,00	0,00	4 460,20	6 496,80	4 427,21	3 902,36	500,22	301,98	0,00	0,00	0,00	0,00	701,99
Eink sA nach Neuordnung	-602,05	1 342,58	4 554,33	732,39	1 157,25	-5 043,10	7 741,38	-8 636,72	-13 973,76	-31 662,83	-9 450,07	-8 461,72	-8 117,52	-8 847,97	-7 521,44	-7 169,73	-1 605,98
Werbungskosten																	
Bürobedarf 50%	92,24	109,38	261,39	13,48	49,43	188,81	70,05	163,50	196,64	206,92	116,64	125,99	33,43	101,86	80,78	170,51	132,52
Gebühren (Tel, Inet, Post) 50%	480,73	228,19	128,58	-11,63	188,96	189,30	138,34		210,85	157,00	129,12	145,24	137,88	142,84	144,82	223,89	31,69
GWG 50%					35,74	598,88	656,39		855,76	909,10	596,42	324,37	413,30	153,64	252,82	674,34	260,94
Arbeitsmittel								1 058,03									
Gewerkschaftsbeitrag					730,00												
Anteil Steuerberatungskosten 10%	228,00	29,04	72,10	37,51	3,64			97,84	163,90	179,00	350,40						
Reisekosten								1 639,01									
Fachliteratur								163,42						15,55			
Anteil Arbeitszimmer	585,74	682,07	606,66	604,28	554,29	769,91	803,01	1 648,97	6 614,33								
Mediationsfortbildung (inkl. Reisekosten) 70%								3 167,85	3 942,18	1 075,61		380,07				0,00	1 636,71
SUMME Werbungskosten	1 386,70	1 048,67	1 068,73	643,63	1 562,06	1 746,89	1 667,78	8 207,40	11 983,65	2 527,62	1 192,58	975,65	584,81	413,88	478,41	1 068,74	2 061,86
SUMME Betriebsausgaben und Werbungskosten	12 277,77	8 219,84	8 936,15	5 515,53	6 484,93	9 433,49	16 639,83	29 790,01	44 275,92	35 415,45	13 425,97	10 179,04	8 702,32	7 761,85	7 999,85	8 238,46	4 234,51
Gewinn/Verlust Werte lt Steuererklärung	-3 014,75	163,78	2 750,24	-80,02	307,10	-6 789,99	5 284,04	-8 930,02	-26 694,96	-34 995,95	-12 219,44	-9 437,37	-8 702,32	-5 261,85	-7 999,85	-8 238,46	-3 667,84

Daraus ergeben sich für die Streitjahre zusammengefasst folgende geänderten Einkünfte aus der streitgegenständlichen selbständigen Tätigkeit und Erhöhungen der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit bzw aus Vermietung und Verpachtung. Die Umsätze bleiben unverändert:

	Einkünfte sA NEU lt Erkenntnis	Umsätze	Zusätzliche nsA Werbungskosten lt Erkenntnis	Zusätzliche VuV Werbungskosten lt Erkenntnis	Einkünfte sA lt Erklärung (bisher)
2004	- 1.605,98	566,67	- 2.061,86		-3.667,84
2005	- 7.169,73	0,00	- 1.064,74		-8.238,48
2006	- 7.521,44	0,00	- 478,41		-7.999,85
2007	- 4.847,97	2.500,00	- 413,88		-5.261,83

2008	- 8.117,52	0,00	- 584,81		-8.702,32
2009	- 8.461,72	741,67	- 975,65		-9.437,37
2010	- 9.450,07	2.783,33	- 1.192,58	- 1.576,80	-12.219,44
2011	- 31.662,83	1.225,00	- 2.527,62	- 805,50	-34.995,95
2012	- 13.973,76	11.704,18	- 11.683,65	- 737,55	-26.694,96
2013	- 8.636,72	8.689,58	- 8.207,40	- 440,29	-8.930,02

Die in der gleichen Art korrigierten Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen - bei einer stabilen Umsatzentwicklung - in den Folgejahren 2014: € 7.741,38, 2015: € - 5.043,10, 2016: € 1.157,25, 2017: € 732,39, 2018: € 4.554,33, 2019: € 1.342,5 und 2020: € - 602,05.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Die Ausbildungen sind durch entsprechende Zertifikate belegt. Dass diese vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers genehmigt und unterstützt wurden, ergibt sich aus den unwidersprochen gebliebenen Angaben des Beschwerdeführers und ist vor allem nachvollziehbar ua weil der Beschwerdeführer im Rahmen seiner nichtselbständigen Arbeit (teilweise noch in den Streitjahren) ein großes Mediationsverfahren leitete, wofür die einschlägige Ausbildung aus Arbeitgebersicht unzweifelhaft nützlich war. Die beantragten Kosten sind der Höhe nach nachgewiesen (Bestätigungen der Teilnahmegebühren, Reisekosten, ...).

Die sonstigen Betriebsausgaben sind ebenso wie die in Rechnung gestellten Honorare der Höhe nach durch die vorliegenden Rechnungskopien bzw Honorarnoten nachgewiesen.

Die Betriebsausgaben in den einzelnen Jahren ergeben sich dem Grunde und der Höhe nach aus den Erklärungen und den im Laufe des Prüfungsverfahrens vorgelegten Aufstellungen samt Beilagen (alles im Finanzamtsakt, insbesondere im Arbeitsbogen) und ist unverändert in den Feststellungen der Betriebsprüfung enthalten.

Die Eintragung in die Liste der Mediatoren nach Zivilrechts-Mediationsgesetz im Jahr 2005 ist aktenkundig.

Die Anmietung der Büroräumlichkeiten geht, ebenso wie der monatliche Mietaufwand aus dem vorliegenden Mietvertrag hervor.

Das Geschäftskonzept mit dem Schwerpunkt Großprojekte findet Niederschlag in den zahlreichen Marketingaktivitäten und Kundenansprachen. Diese umfassten Bewerbungen für

eine Lehrtätigkeit im Rahmen von Mediationsausbildungen, Fachseminare für Unternehmen und sonstige Ausbildungen, mediative Betreuung von Projekten, Einzelmediationen für Unternehmen und Privatpersonen, Großgruppenmediationen. Die entsprechenden Angebote, Projektideen, Unterlagen über Wettbewerbsteilnahme, eine Umsatzprognose, der Businessplan, Aktenvermerke sind aktenkundig, der Betriebsprüfung vorgelegt und von dieser nicht in Zweifel gezogen.

Die nachstehende auszugsweise Übersicht über Marketingaktivitäten und Kundenansprachen wurde vom Beschwerdeführer im Zuge der Betriebsprüfung dieser vorgelegt und liegt dem Erkenntnis zu Grunde:

Auszug der Marketingaktivitäten und Kundenansprachen	Jahre
Architektenkammer	2005
Immobilienkammer	2005/06
Q***	2005/13
I*** GmbH	2005-06
E*** GmbH	2005-06
L***	2005-06
Architekt P***	2005-12
Einzelpersonen – nicht protokollierte Anfragen	2005-13
N*** GmbH	2005-13
C***T***	2005-13
Trialogis Organisationsberatung	2005-13
Bundesministerium A***	2006-08
F***	2006-12
Gemeinde G***	2006-13
W***	2008/11
H***	2009-13

U*** GmbH	2011
MA 22 Umwelt	2011
J***	2012
W***	2012
K***	2012/13
V***	2012/13
K***	2012-13
M***	2013

Die Aufteilung der beantragten Betriebsausgaben in Betriebsausgaben iZm der streitgegenständlichen Betätigung, Werbungskosten iZm mit der nichtselbständigen Tätigkeit bzw iZm den Einkünften aus Vermietung und in Sonderausgaben erfolgte nach den vom Beschwerdeführer vorgenommenen Verhältnissen, die dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden. Diese Aufteilung wurde dem Finanzamt mit der Gelegenheit zur Stellungnahme vorgehalten. Eine Stellungnahme erfolgte nicht.

Die vorgenommene Aufteilung durch den Beschwerdeführer ist dem Grunde und der Höhe nach nachvollziehbar. Beispielsweise ist aus den vorgelegten Honorarnoten für Rechtsberatung ua ersichtlich, dass diese zum Teil für die Erstellung von Mietverträgen vermieteter Wohnungen abgerechnet wurden, also insoweit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind – der nachvollziehbaren Aufteilung des Beschwerdeführers im Verhältnis 45 : 45 : 10 auf selbständige Arbeit : Vermietung und Verpachtung : nichtselbständige Arbeit wird gefolgt; der Anteil von 70 % der Aus- und Fortbildungskosten wird in Anbetracht des entsprechenden zeitlichen Aufwands für die nichtselbständige Tätigkeit als angemessen angesehen. Dasselbe gilt für den Anteil der Aufwendungen für die Bürorkosten von 30 % in den Jahren 2012 und 2013.

Dass der Beschwerdeführer im gesamten Verfahren vor der belangten Behörde mehrfach (vgl zB Begründung zur Beschwerde vom 18.6.2015) vorgebracht hat, dass die beantragten Betriebsausgaben zum Teil auf die übrigen Einkünfte aufzuteilen wären ist aktenkundig. Dieses Vorbringen blieb von der Abgabenbehörde jedoch unberücksichtigt.

Die sonstigen Feststellungen beruhen weitgehend auf den größtenteils belegten, glaubwürdigen und nachvollziehbaren Angaben des Beschwerdeführers, die auch unwidersprochen blieben. Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:**Einkommensteuer 2007 – Frage der Verjährung:**

Der Einkommensteuerbescheid 2007 war im Jahr 2010 vorläufig ergangen. Eine Begründung für die vorläufige Abgabefestsetzung ist nicht erfolgt. Nach der Betriebsprüfung erging ein gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Einkommensteuerbescheid 2007. Die Begründung dieses endgültigen Einkommensteuerbescheides 2007 lautete: *„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist.“*

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, so ist gemäß § 200 Abs 2 BAO die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte (vgl VwGH 18.7.1995, 91/14/0016, VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075, VwGH 28.5.2009, 2007/15/0299; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075; VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328). Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob der Bescheid vom 12.2.2010 betreffend die Einkommensteuer 2012 zu Unrecht gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassen wurde. Dem Beschwerdeführer wäre es auch offen gestanden, den seinerzeitigen vorläufigen Bescheid mit Berufung zu bekämpfen und auf diesem Weg sein Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen.

Gemäß § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist - von im Beschwerdefall nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 208 Abs 1 lit d BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist für die Frage, wann die Verjährung nach § 208 Abs 1 lit d BAO beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs 1 BAO zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs 1 lit d BAO keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (VwGH 23.6.1998, 98/14/0069). Im Falle eines zu Unrecht erlassenen vorläufigen Abgabenbescheides, der keine tatsächliche Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO benennt und dennoch unbekämpft geblieben und in Rechtskraft erwachsen ist, beginnt die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs 1 lit

d BAO demnach mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist (VwGH 6.11.2023, Ra 2021/16/0085 mwN).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2010 beginnt. Der gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültige Bescheid des Finanzamtes ist mit 24.4.2015 datiert, der Beschwerdeführer hat am 22.5.2015 dagegen Beschwerde erhoben. Die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 BAO ist daher nicht abgelaufen. Auf eine etwaige Verlängerungshandlung (Beginn der Betriebsprüfung) braucht nicht näher eingegangen zu werden.

Einkommensteuer 2007 bis 2013:

Gemäß §1 Abs 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs 2 fällt.

Anlaufzeitraum

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) iSd § 1 Abs 1 LVO, 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).

Der Anlaufzeitraum ist als eine Art „geschützter Betätigungszeitraum“ anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typischer erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist.

Ein Anlaufzeitraum wird in den Fällen des § 1 Abs 1 LVO bei Beginn einer Betätigung (dh erstmaliges Tätigwerden) gewährt. Unter Beginn einer Betätigung ist jedenfalls die Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes zu verstehen (vgl *Fuchs/Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² (LVO) § 2, Rz 429).

Für den Beginn des Anlaufzeitraumes ist wiederum maßgeblich, zu welchem Zeitpunkt die ersten Einnahmen zugeflossen sind. Fallen bereits vor Einnahmenezufluss Aufwendungen (Ausgaben) an, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu fünf Jahre. Der Zeitraum beginnt im Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens derartiger Aufwendungen (Ausgaben).

Der Beschwerdeführer hat die Mediatorentätigkeit im Jahr 2004 begonnen; aus dem Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass in diesem Jahr sowohl Einnahmen zugeflossen als auch Ausgaben angefallen sind. Der Anlaufzeitraum beginnt im vorliegenden Fall daher mit dem Jahr 2004 (Anfallen von Ausgaben und Zufließen von Einnahmen) und endet nach drei Jahren im Jahr 2006.

Die in den Jahren 2004 bis 2006 angefallenen Verluste sind infolge der Anlaufzeitregelung ertragsteuerlich jedenfalls anzuerkennen, sind allerdings nicht Gegenstand dieses Erkenntnisses.

Aus der Tätigkeit sind seit Beginn im Jahr 2004 bis 2013 ausschließlich Verluste entstanden. Die Verluste haben sich auch nach Ablauf des Anlaufzeitraumes mit Ende 2006 fortgesetzt, weshalb für den Zeitraum ab dem Jahr 2007 eine Prüfung anhand der Kriterien des § 2 Abs 1 LVO anzustellen ist.

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nach § 1 Abs 1 LVO das Bestehen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht. Gewinnerzielungsabsicht bedeutet, dass nicht nur Verluste ausgeglichen werden, sondern erwirtschaftete Gewinne zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen (vgl *Fuchs/Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² (LVO) § 2, Rz 360). Da das subjektive Streben nach einem Gesamtgewinn einen inneren Vorgang darstellt, bedarf es objektiver, äußerer Umstände, anhand derer eine Absicht iSd § 1 Abs 1 LVO festgestellt werden kann (vgl VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069). Die Verordnung verweist diesbezüglich auf die in § 2 Abs 1 LVO angeführten Kriterien.

Während des Anlaufzeitraumes sind die Verluste jedenfalls anzuerkennen. Bei Verlusten nach Ablauf dieses Zeitraumes ist bei einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand der Kriterien des § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO zu prüfen.

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass es sich bei der Tätigkeit des Beschwerdeführers um eine Betätigung nach § 1 Abs 1 LVO handelt. Der Beschwerdeführer hat aus dieser Betätigung auch nach dem Anlaufzeitraum Verluste erzielt, sodass eine Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs 1 LVO vorzunehmen ist.

Dabei kommt dem Kriterium der Art und des Ausmaßes der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen gemäß § 2 Abs 1 Z 6 LVO nach der Judikatur des VwGH „im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 LVO große Bedeutung zu“ (vgl VwGH 7.10.2003, 99/15/0209). Unter diese Bemühungen fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (vgl VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198 mwN).

Werden strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, so spricht dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Eine Maßnahme ist dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der sich Betätigende wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände, seien es typische Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten, reagiert.

Es kommt nicht auf den tatsächlichen Erfolg der getroffenen strukturverbessernden Maßnahmen an, sondern auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im § 1 Abs 1 LVO beschriebenen Absicht (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0073).

Solange sich die Gewinnerzielungsabsicht iSd stetigen Strebens nach Gewinnen nach außen hin nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Fehlt diese Absicht in späteren Jahren, so ist die typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht von Beginn an, sondern nur ab jenem Zeitraum als Liebhaberei zu beurteilen, welcher erstmals diese Absicht vermissen lässt.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (**§ 2 Abs 1 Z 1 LVO**)

Seit der Betriebseröffnung im Jahr 2004 wurden bis 2013 durchgehende Verluste erwirtschaftet; Einnahmen wurden jedenfalls in den Jahren 2004, 2007 und durchgehend ab 2009 bis 2020 erzielt.

Die Einnahmen sind im Jahresvergleich unterschiedlich hoch, sie bewegen sich zwischen rund € 600,00 im Jahr 2004 und rund € 22.000,00 im Jahr 2014; ab 2016 bis 2020 sind die Einnahmen, soweit ersichtlich stabil; die Verluste sind bis zum Jahr 2010 leicht gestiegen, erreichen ihren Höhepunkt 2011 und 2012 und sind danach gesunken, bzw werden ab 2014 (mit einem Verlustausreißer 2015) Gewinne erzielt. Die hohen Verluste 2011 (€ 31.662,83) und 2012 (€ 13.973,76) resultieren zu einem großen Teil (2011) bzw fast ausschließlich (2012) aus den Kosten für die Instandsetzung des Büros (2011 und 2012 jeweils: € 12.827,93).

Das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren reicht für sich alleine noch nicht aus, das Fehlen eines Gewinnstrebens anzunehmen. Nach der Judikatur ist regelmäßig dann das Fehlen eines Gewinnstrebens anzunehmen, wenn einzelne Kosten höher als die Umsätze sind oder die Ausgaben die Einnahmen jahrelang um eine Vielfaches übersteigen (VwGH 22.2.2000, 96/14/0038).

Im für den beschwerdegegenständlichen Fall relevanten Zeitraum (Anlaufzeitraum 2004 bis 2006 und Streitjahre 2007 bis 2013) haben die Ausgaben die Einnahmen immer überstiegen (durchgehend Verlustjahre), in den Jahren 2008 bis 2011 (unter Außerachtlassung des Anlaufzeitraums) auch um ein Vielfaches. Die Kosten für das Büro waren in den Jahren bis inklusive 2012 höher als die Umsätze, ab 2013 allerdings niedriger. Das alleinige Vorliegen von Verlusten reicht zwar nicht aus, um Liebhaberei zu vermuten, dieses Kriterium spricht für sich betrachtet eher für das Vorliegen von Liebhaberei.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (**§ 2 Abs 1 Z 2 LVO**)

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurden im Streitzeitraum bis 2013 durchgehend Verluste erzielt. Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

Ursache der Verluste in der Gegenüberstellung mit vergleichbaren Betätigungen (§ 2 Abs 1 Z 3 LVO)

Der Beschwerdeführer führt hierzu in den einzelnen Jahren im Wesentlichen aus, er habe 2004 begonnen eine Ausbildung als Mediator zu machen. Seine Erfahrungen in Mediationsverfahren, die der Beschwerdeführer im Rahmen seiner unselbständige Tätigkeit leitete, sowie der dem Beschwerdeführer bekannte Plan seines Arbeitgebers Mediationsverfahren zukünftig extern zu vergeben, hätten ihn zur Ausbildung veranlasst. Er habe sich auf XYZ*** bei Großprojekten konzentrieren wollen, da er mit solchen eben Erfahrung habe. Die unerwarteten Verzögerungen beim Abschluss des Mediationsverfahrens seines Arbeitgebers hätten seine Zeitressourcen für die selbständige Tätigkeit unerwartet verringert. Der Beginn der Finanzkrise ab 2007/2008 habe dem Beschwerdeführer zusätzlich zugesetzt.

Im Allgemeinen ist es nicht ausgeschlossen, mit einer Mediationstätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen. Mit Verzögerungen, Verschiebungen und Ausfällen gerade bei bei (erwarteten) Aufträgen aus öffentlichen/halböffentlichen Bereichen ist unbestritten zu rechnen; insbesondere sind, wie vorliegend (Auftrag AA***: Erstkontakte 2010, Auftrag 2013, Umsätze ab 2014) Verzögerungen bei öffentlichen Auftragsvergaben nicht unüblich. Gleichfalls nicht unüblich ist die erfolglose, mit frustrierten Kosten verbundene Teilnahme an Ausschreibungsverfahren, die (auch eigeninitiative) Angebotslegung, sowie das Nichtzustandekommen zugesagter und vertraglich vereinbarter Projekte (AA*** - F***). Eine erfolgreiche Positionierung am Markt ist insgesamt objektiv dennoch möglich.

Die hohen Verluste 2011 (€ 31.662,83) und 2012 (€ 13.973,76) resultieren zu einem großen Teil (2011) bzw fast ausschließlich (2012) aus den Kosten für die Instandsetzung des Büros (2011 und 2012 jeweils: € 12.827,93).

Innere Verlustursachen (zB Aufrechterhaltung der Tätigkeit auf Grund persönlicher Motive), gegen die der Betriebsinhaber gezielt vorgehen hätte können, sind nicht ersichtlich. Vielmehr ist das Motiv den Unterhalt des minderjährigen Sohnes auch nach Pensionsantritt durch eine weitere Einkunftsquelle abzusichern durchaus nachvollziehbar.

Nach der herrschenden Meinung führen äußere Umstände alleine (Ausfall von Großkunden, Konjunkturunbruch ...) noch nicht zur Liebhaberei. Dieses Kriterium spricht daher gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der angebotenen Leistungen (§ 2 Abs 1 Z 4 LVO)

Bei der Mediationstätigkeit des Beschwerdeführers mit Schwerpunkt Großprojekte handelt es sich um eine Leistung, die sich an einen kleinen Kundenkreis richtet. Der Beschwerdeführer hat sich an Ausschreibungen beteiligt, Großkunden von sich aus angesprochen und Marktanalysen

und Businesspläne erstellt. Ab 2005/2006 hat er sein Angebot auch auf Privatkunden ausgeweitet.

Insgesamt kann hieraus nicht geschlossen werden, dass kein marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der angebotenen Leistungen vorliegt. Dieses Kriterium spricht gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der Preisgestaltung (**§ 2 Abs 1 Z 5 LVO**)

Der Beschwerdeführer bringt hierzu vor, dass seine Preisgestaltung branchenüblich gewesen sei. Es ist auch nicht ersichtlich, dass die Preisgestaltung nicht marktgerecht erfolgt ist. Vielmehr kann gerade im öffentlichen/halböffentlichen Bereich, in welchem der Beschwerdeführer seine Leistungen angeboten hat, davon ausgegangen werden, dass Aufträge nur vergeben werden, wenn auch die Preisgestaltung einer objektiven Prüfung standhält (auf das Vergaberecht wird hingewiesen).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergeben sich keine begründeten Hinweise darauf, dass kein marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der Preisgestaltung vorliegt. Dieses Kriterium spricht gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) (**§ 2 Abs 1 Z 6 LVO**)

Darunter fallen nach der Judikatur alle Schritte, die dazu führen, dass die Absicht erkennbar wird, die Betätigung längerfristig gewinnbringend anzulegen und die nicht nur kurzfristig gewinnbringend sind (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124). Die Aktivitäten müssen nicht tatsächlich zum Erfolg führen bzw objektiv geeignet sein, Gewinne abzuwerfen, sondern nur der Art nach dazu bestimmt sein, die Ertragslage zu verbessern (VwGH 12.12.2017, 2006/15/0075).

Dem Kriterium „Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen“ (zB Rationalisierungsmaßnahmen) kommt besondere Bedeutung für die Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen kommt zu. Werden strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, so spricht dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Eine Maßnahme ist dann eine strukturverbessernde Maßnahmen, wenn der sich Betätigende wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände, seien es typische Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten, reagiert (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 358 f).

Die detaillierte Darstellung der zukünftigen Entwicklung durch den sich Betätigenden mittels Prognose (Prognoserechnung) hat bei der Vornahme der Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen nicht jene herausragende Bedeutung wie bei der Liebhabereibeurteilung von typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen. Bei der

Liebhabeurbeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen kommt es nämlich nur darauf an, ob der sich Betätigende nachvollziehbar stetig nach Gewinn gestrebt hat, sodass er sich auch in Verlustjahren einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten konnte. Dieses Streben zeigt sich bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen dadurch, dass der sich Betätigende in Verlustjahren zeitgerecht strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt hat. Ist dies der Fall, so ist die Betätigung auch in Verlustjahren als Einkunftsquelle zu beurteilen. Nicht von Bedeutung für die Liebhabeurbeurteilung ist hingegen, ob eine strukturverbessernde Maßnahme auch tatsächlich erfolgreich war. Entscheidend ist nur, dass der sich Betätigende eine geeignete Maßnahme gesetzt hat (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhabeur² Rz 361 f).

Bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung sind für die Liebhabeurbeurteilung der einzelnen Veranlagungszeiträume die Bemühungen des sich Betätigenden unter Berücksichtigung seines Kenntnis- und Erfahrungsstandes über die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblich. Entscheidend ist vor allem, dass der sich Betätigende in Verlustjahren Verbesserungsmaßnahmen gesetzt hat und nicht, dass diese auch tatsächlich erfolgreich waren. Auch innovative Betätigungen, deren wirtschaftlicher Erfolg unsicher oder nicht sofort ersichtlich ist, können eine Einkunftsquelle darstellen. Auf bloße Wunschvorstellungen des sich Betätigenden kommt es allerdings nicht an. Solange sich die Gesamtgewinnerzielungsabsicht als des stetigen Strebens nach Gewinnen nach außen hin nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Fehlt diese Absicht in späteren Jahren, so ist die typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht von Beginn an, sondern nur ab jenem Zeitraum als Liebhabeur zu beurteilen, welcher erstmals diese Absicht vermissen lässt (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhabeur² Rz 323 f).

Nach dem Beschwerdevorbringen hat der Beschwerdeführer in den Streitjahren jeweils umfangreiche Aktivitäten, wie die zahlreichen festgestellten Marketingaktivitäten und Kundenansprachen gesetzt (siehe dazu auch die Tabelle über die Marketingaktivitäten und Kundenansprachen am Ende der Beweiswürdigung). Ergänzend zu den diesbezüglichen Feststellungen ist auszuführen, dass der Beschwerdeführer, als das ursprüngliche Geschäftskonzept mit dem Schwerpunkt Großprojekte nicht den erwarteten Erfolg erbrachte, das Konzept angepasst und u.a. sein Angebot auf Privatkunden (mit dem Angebot einer Gratisstunde als Werbemaßnahme), auch in der Erwartung von Weiterempfehlungen, ausgeweitet hat. Mit der unentgeltlichen Lehrtätigkeit bei Mediationsausbildungen erhoffte er sich darüber hinaus, durchaus objektiv begründbar, einen größeren Bekanntheitsgrad und daraus eine Umsatzsteigerung. In weiterer Folge bezweckte der Beschwerdeführer auch mit der Gründung des Mediationszentrums eine Verbreiterung des Angebots und Umsatzsteigerungen. Gleichzeitig war er bemüht, die Fixkosten zu senken, was er durch den Ankauf von Büroräumlichkeiten und der Kündigung des Mietvertrags für das Büro auch umsetzte. Die Senkung der Kosten ist zwar nicht kurzfristig, aber doch nachhaltig gelungen.

Der Beschwerdeführer hat somit laufend Schritte gesetzt um die Ertragslage seines Betriebes zu verbessern; dass diesen Schritten kein tatsächlicher Erfolg gegönnt war, räumt der Beschwerdeführer sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag selbst ein. Die Abgabenbehörde tritt diesen Ausführungen des Beschwerdeführers, soweit ersichtlich, nicht entgegen.

Das Gericht kommt daher unter Zugrundelegung der Kriterien des § 2 Abs 1 LVO in einer Gesamtbetrachtung zu dem Ergebnis, dass der Beschwerdeführer in den Streitjahren mit der Absicht tätig war, mit seinem Betrieb einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist daher als eine Einkunftsquelle anzusehen, es lag keine Liebhaberei vor.

Wiederaufnahme Einkommensteuer 2012:

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, dass es die Abgabenbehörde unterlassen habe anzuführen, aufgrund welchen konkreten Sachverhalts diese welchen gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt ansehe.

Die Wiederaufnahme wurde von der Abgabenbehörde unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung damit begründet, dass eine Liebhabereitätigkeit des Beschwerdeführers vorliege.

Das Bundesfinanzgericht ist in diesem Erkenntnis, wie ausgeführt zu der Überzeugung gelangt, dass nicht von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen ist. Der von Abgabenbehörde herangezogene Grund für die Wiederaufnahme liegt daher nicht (mehr) vor.

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idF BGBl I Nr 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes „berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen

Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der von der Abgabenbehörde angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid der Abgabenbehörde ersatzlos beheben. An der Abgabenbehörde liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht“ (vgl zB VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062).

Ein Austausch des Wiederaufnahmegrundes durch das Bundesfinanzgericht ist somit nicht möglich. Da der von der Abgabenbehörde herangezogene Wiederaufnahmegrund nicht (mehr) vorliegt, ist der angefochtene Wiederaufnahmebescheid gemäß § 289 Abs 2 BAO aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (*Koran/Ritz*, BAO⁷, § 307 Tz 8).

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs 1 BAO) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Die gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 gerichtete Beschwerde ist daher als gegenstandslos zu erklären.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Rechtsfragen der in der Entscheidung angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden. Die Einkünfte werden entsprechend den korrigierten Betriebsausgaben bzw Werbungskosten angepasst.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 5. April 2024