

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P LL.M in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., über die Beschwerde vom 30.7.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärching vom 12.7.2013, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie **Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Arzt**.

Laut **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011** wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -10.578,66 € geltend gemacht.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 30.5.2012 wurden die geltend gemachten negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgesetzt.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 5.6.2013** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Laut Aktenlage belaufe sich der seit dem Jahr 1993 erzielte Gesamtverlust aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit auf 65.221,29 €. In den letzten vier Veranlagungsjahren in Folge seien ausschließlich Verluste erwirtschaftet worden. Der Beschwerdeführer werde daher ersucht, das Vorliegen seiner Absicht (soweit vorhanden), einen Gesamtgewinn aus der Betätigung zu erzielen, nachzuweisen.

Soweit Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage vorgenommen worden wären, seien diese zu belegen.

Mit **Schreiben vom 2.7.2013** wurde wie folgt geantwortet:

Der Hinweis, dass in den letzten vier Jahren in Folge ausschließlich Verluste erwirtschaftet worden wären, sei in dieser Form nicht ganz zutreffend. Immerhin seien in den Jahren 2009 und 2010 Zahlungsmittelüberschüsse von rund 2.000,00 € pro Jahr erzielt worden. Das fortgeschrittene Alter und eine leider aufgetretene schwere Krankheit würden es aber für die Zukunft unmöglich machen, Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage zu treffen.

Mit **Bescheid vom 12.7.2013** wurde das Verfahren betreffend den Einkommensteuerbescheid 2012 **gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden wären und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würde. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse an Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht berücksichtigt worden wären, und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würde.

Die Tatsache, dass die mit amtlichem Ergänzungsersuchen vom 5.6.2013 gestellte Frage nach dem Vorliegen einer Absicht, einen Gesamtgewinn aus der Betätigung zu erzielen, unbeantwortet geblieben wäre, sowie der Auskunft des Berufungswerbers, dass keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt werden könnten, stelle einen solchen, die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigenden - im Hinblick auf die Liebhabereibeurteilung auch für die vorangegangenen Veranlagungszeiträume relevanten Umstand dar. Nähere Ausführungen entnehme man den gegenständlichen Sachbescheiden.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2009 und 2010 sei unterblieben wegen des verhältnismäßig geringfügigen Umfangs der vorzunehmenden Änderungen nach Ermessensübung.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 12.7.2013** wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit Null festgesetzt und wie folgt begründet:

Unterhalte ein nichtselbständig tätiger Arzt nebenbei eine Privatpraxis und würden daraus laufend Verluste erzielt, so sei die Gesamtgewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände zu beurteilen (VwGH 19.4.1988, 88/14/0005). Zu diesem Zweck sei an den Beschwerdeführer am 5.6.2013 ein amtliches Ergänzungsersuchen mit der Frage nach dem Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht samt Nachweisen hierfür, sowie nach

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage gerichtet worden. Zur Antwort vom 2.7. sei auszuführen: Die Liebhabereiprüfung erfolge im Rahmen einer steuerlichen Gesamtbetrachtung und daher seien auch nicht direkt zahlungswirksame Aufwendungen (AfA) von Belang.

Der Nachweis für das Vorliegen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht sei nicht erbracht worden. Da es ferner laut den Angaben des Beschwerdeführers "für die Zukunft unmöglich" sei, Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage zu treffen, ein Gesamtgewinn objektiv also garnicht mehr erzielt werden könne, da die Einkünfte ja schon jetzt negativ seien, müsse bei Aufrechterhaltung der Betätigung amtlicherseits von steuerlicher Liebhaberei ausgegangen werden.

Mit Schreiben vom **30.7.2013** wurde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 sowie gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2011 jeweils vom 12.7.2013 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Begründung:

Wiederaufnahme des Verfahrens

Wie die Behörde unter Hinweis auf § 303 Abs. 4 BAO ausgeführt hätte, müssten Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sein, die im Verfahren nicht berücksichtigt worden wären und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würde. Damit werde klar gestellt, dass die Ursache bereits in der Vergangenheit gelegen sein müsse. Im vorliegenden Fall sei aber erklärt worden, dass - krankheitsbedingt - für die Zukunft keine Ertragsverbesserung in Angriff genommen werden könne. Dieser Hinweis rechtfertige nach Ansicht des Berufungswerbers kein Aufrollen der Vergangenheit. Zum damaligen Zeitpunkt (2011) hätten unüblicherweise keine Einnahmen aus der Notarzztätigkeit erzielt werden können, was zu einem entsprechenden Verlust aus selbständiger Arbeit geführt habe. Die Gründe seien aber nicht in einer fehlenden Gewinnabsicht gelegen, wie das vom Finanzamt (nachträglich) unterstellt werde, sondern in einer vom Berufungswerber nicht beeinflussbaren Situation.

Zur Frage der nicht zahlungswirksamen Aufwendungen sei zu bemerken, dass die Absicht, Zahlungsüberschüsse zu erzielen, sich für den Berufungswerber eher an den Geldflüssen orientiere, als in einer abstrakten Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Dem Finanzamt sei das Ergebnis 2012, das ebenfalls einen Verlust ausweise, seit 22.5.2013 bekannt. Für eine Prüfung iSd Liebhabereiverordnung mit allfälliger Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 30.5.2012 gemäß § 299 BAO würde somit noch Zeit verblieben sein. Die Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO anstelle des § 299 BAO sei eine unzulässige Auslegung des Begriffs "neu hervorgekommene Tatsachen" und rechtfertige nicht eine Wiederaufnahme, weil die Aufhebungsfrist des § 299 BAO verstrichen sei.

Einkommensteuerbescheid 2011

Bei antragsgemäßer Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides verliere der Sachbescheid ohnehin seine Wirkung.

Was die Erläuterungen im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 12.7.2013 anlangen würde, so sei darauf zu verweisen, dass auch für den Berufungswerber erkennbare Zahlungsmittelüberschüsse zu verzeichnen gewesen wären, dies unabhängig vom steuerlichen Ergebnis.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 26.9.2013** wurde der Beschwerdeführer durch die Amtspartei aufgefordert, eine detaillierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2011 einzureichen.

Mit **Schreiben vom 27.9.2013** wurde eine solche eingereicht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.10.2013** wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 als unbegründet abgewiesen und wie folgt ausgeführt: Der mittlerweile verstorbene Steuerpflichtige hätte auch nach seiner Pensionierung ab dem Jahr 2000 seine Privatpraxis und den Notarzdienst weiter betrieben. Dabei hätte er von 2000 bis 2012 einen Gesamtverlust von 61.624,86 € erzielt. Die Veranlagungen zur Einkommensteuer seien stets erklärungskonform ohne Prüfung erfolgt. Erst für das Jahr 2011 sei der Fall näher betrachtet und festgestellt worden, dass die Einnahmen seit 2006 im Sinken gewesen wären und 2011 aus der Privatpraxis überhaupt keine Einnahmen erzielt worden wären. Nach Aussage des Beschwerdeführers wären aufgrund des fortschreitenden Alters und einer schweren Erkrankung auch keine Verbesserungsmaßnahmen möglich gewesen.

.....

Stelle sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein könne, könne sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt werde, sei sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren.

Das Finanzamt sei im Zuge der Überprüfung zur Feststellung gelangt, dass dem Beschwerdeführer eine Gewinnerzielungsabsicht gefehlt haben würde, da er trotz fortschreitendem Alter und Erkrankung sowie sinkender Einnahmen die Privatpraxis weitergeführt und entsprechende Verluste in Kauf genommen hätte.

Zu diesen neuen Tatsachen, die maßgebend für die Liebhabereibeurteilung gewesen wären, wäre die Amtspartei erst durch die gesetzten Überprüfungshandlungen gelangt.

Mit **Antrag auf Vorlage der Berufung gemäß § 276 Abs. 2 BAO** betreffend Einkommensteuerbescheid 2011 vom **31.10.2013** wurde wie folgt ausgeführt:

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 7.10.2013 sei das Rechtsmittel vom 30.7.2013 als unbegründet abgewiesen worden. Damit könne man sich nicht einverstanden erklären. Zur Begründung werde auf die Ausführungen im Rechtsmittel vom 30.7.2013 hingewiesen, zu denen die Finanzbehörde keinerlei Stellung genommen habe, vor Allem was die Anwendbarkeit des § 299 BAO anlange. Dass eine Absicht, Gewinne zu erzielen, gefehlt haben würde, gehe aus der Stellungnahme nicht hervor, es würden krankheitsbedingte Umstände gewesen sein, die letztlich zum frühen Tod des Berufungswerbers geführt hätten. Nicht jede Beeinträchtigung durch Krankheit deute auf Liebhaberei hin, was aber von der Finanzbehörde unterstellt worden wäre.

Am **9.12.2013** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 15.11.2017** wurden folgende Fragen an die Erbin nach dem Beschwerdeführer gerichtet :

"1.

*In welchem Jahr wurde die gegenständliche selbständige Tätigkeit begonnen?*

*In welchem Jahr hat Bf.alt seine nichtselbständige Tätigkeit aufgegeben und anschließend Pensionseinkünfte bezogen?*

*Wie unterscheidet sich die selbständige Tätigkeit als Arzt vor und nach der Pensionierung? Wurde die Art der Bewirtschaftung geändert?*

2.

*Aus der Aktenlage gehen die in der Beilage angeführten Eckzahlen hervor.*

*Sie werden ersucht, für die Jahre ab 2000 anzugeben, welche Einnahmen in Summe erzielt wurden und auf welche Bereiche (Honorar Notarzt, Privathonorare, Krankenhaushonorare,...) Beträge in welcher Höhe entfallen.*

3.

*Aus welchen Gründen sind die Einnahmen seit 2004 kontinuierlich gesunken?*

4.

*Aus welchen Gründen wurden seit 2009 lediglich Verluste erzielt?*

5.

*Seit wann war die Möglichkeit, Einnahmen zu erzielen, aufgrund der Erkrankung des Bf.alt eingeschränkt und inwiefern?*

6.

*Inwieweit war die Höhe der erzielten Honorare aus der Notarztstätigkeit für Bf.alt beeinflussbar? Wie sind diese Einnahmen zustande gekommen, wie war die Tätigkeit organisiert?*

*Laut Berufungsschrift lag eine nicht beeinflussbare Situation vor. Erläutern Sie diese.*

7.

*Weshalb wurde die Tätigkeit insbesondere im Hinblick auf die Aussichtslosigkeit, Überschüsse zu erzielen, nicht vorzeitig eingestellt?"*

Beigelegt wurde folgende Aufstellung:

	erklärte Einkünfte	Einnahmen	Ausgaben
2000	-31.881,24		
2001	-31.970,13	21.768,00	38.351,85
2002	-8.138,23	25.830,00	33.968,17
2003	8.513,51	40.513,00	36.798,46

2004	7.508,68	43.277,00	
2005	11.978,68	42.877,00	
2006	-5.339,99	31.274,00	
2007	1.369,76	30.220,00	
2008	1.118,07	26.057,00	
2009	-762,39	17.574,00	
2010	-65,60	11.830,00	
2011	-10.578,66	0,00	10.578,66
2012	-3.377,12	2.951,00	
2013	keine e a s A mehr erklärt		

	Honorar Notarzt	Privathonorare	Krankenhaushonorare
2000			
2001	16.460,52	2.325,55	2.681,12
2002	23.879,24	1.950,00	
2003	35.088,99	5.424,22	
2004			
2005			
2006			
2007			
2008			
2009			
2010			
2011			
2012			
2013			

Mit **Schreiben vom 30.11.2017** wurde wie folgt geantwortet:

Die Erbin könne über die Steuerangelegenheiten ihres verstorbenen Mannes nur eingeschränkt Auskunft geben.

1.

Da ihr Mann 1999 in Pension gegangen sei, nehme sie an, dass er im nächsten Jahr die Notarztztätigkeit aufgenommen hätte. Er hätte in dieser Zeit und auch schon früher Akupunktur und diverse Blockaden gemacht.

2.

Wie die Einnahmen aus den verschiedenen Bereichen ab dem Jahr 2000 aufgeteilt gewesen wären, wisse sie nicht. Unterlagen darüber hätte sie auch nicht. Sie hätte Kontakt mit dem Steuerberater aufgenommen, doch dieser sei auch schon in Pension und hätte keine Unterlagen mehr.

3. und 4.

Sie wisse nicht, wieso die Einnahmen gesunken seien.

5.

Was die Erkrankung betreffe, so wären immer wieder so genannte Barsaliome aufgetreten, kleine Geschwüre besonders im Kopfbereich. Sie hätten durch einen kleinen Eingriff entfernt werden müssen. Es sehe nicht gut aus, wenn der Arzt ein Pflaster im Gesicht hätte, eventuell hätte ja auch eine Infektion entstehen können.

6.

Die Notarztztätigkeit wäre keine regelmäßige Arbeit gewesen. Meist sei eine telefonische Anfrage erfolgt, ob und wann ihr Mann kommen könne. Manchmal sei er schon am nächsten Tag gebraucht worden.

7.

Ihr Mann hätte diese Notarztztätigkeit von ganzem Herzen geliebt, Arbeit am Patienten und auch unter schwierigsten Bedingungen (Hubschraubereinsatz in den Bergen). Sie glaube, er hätte dabei nicht daran gedacht, ob sich die Tätigkeit finanziell lohne.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 11.1.2018** wurden obige Ermittlungsergebnisse an das Finanzamt übersandt und wie folgt ausgeführt:

*"Im Rahmen des Parteienghörs werden die bisherigen Ermittlungsergebnisse zur allfälligen **Stellungnahme** übersendet.*

*Sie werden ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:*

*Die gegenständliche ärztliche Tätigkeit ist unstrittig als eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO einzustufen, weshalb die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist.*

*Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO kann diese Vermutung an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen besondere Bedeutung zu (siehe auch VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 22.3.2006, 2002/13/0158).*

*Stellt sich bei einer Tätigkeit objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich 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 (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).*

**Darzulegen ist diesbezüglich, aus welchen Gründen davon ausgegangen wird, dass sich die Erfolgslosigkeit gerade ab diesem Zeitpunkt herausgestellt hat (VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083).**

*Allein das Auftreten von Verlusten ist keine Grundlage für die Feststellung, dass keine Einkunftsquelle vorliegt. Die LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung, wobei die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn der innere Vorgang (Willensentschluss) durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt.*

*Die Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu wollen, ist daher anhand objektiver, für Dritte nachvollziehbarer Kriterien (insbesondere der in § 2 Abs. 1 LVO angeführten) zu beurteilen. Die Kriterienprüfung laut LVO ist als demonstrative Aufzählung zu verstehen und folglich im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen.*

**Im Rahmen einer Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung und nicht auf nachfolgende Jahre zu legen. Dem Alter oder dem Gesundheitszustand des Abgabepflichtigen kommt dabei keinerlei Bedeutung zu (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158).**

**Sie werden aufgefordert, eine Kriterienprüfung iSd § 2 Abs. 1 LVO vorzunehmen und darzulegen, aus welchen Gründen welchen Kriterien besonderes Gewicht zukommt. Zudem ist auszuführen, aus welchen Gründen davon ausgegangen wird, dass sich die Erfolglosigkeit gerade im Jahr 2011 herausgestellt hat.**

*Als Termin wird vorerst der 31.1.2018 vermerkt."*

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde vom Finanzamt **nicht beantwortet**.

### **Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2011 einen Verlust in Höhe von 10.578,66 € aus seiner selbständigen Arbeit als Arzt.

Die gegenständliche ärztliche Tätigkeit ist unstrittig als eine solche gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** einzustufen.

Die seit dem Jahr 2000 erzielten Erträge und angefallenen Ausgaben sind den oben angeführten Tabellen zu entnehmen.

Der Beschwerdeführer war im Jahr 2011 72 Jahre alt und erkrankte in diesem Jahr. Aufgrund seiner Erkrankung konnten keine Umsätze erzielt und keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage vorgenommen werden.

Laut Aktenlage gibt es keine Indizien dafür, dass sich gerade im Beschwerdejahr herausgestellt hätte, dass die Tätigkeit nicht erfolgbringend sein könne.

### **Rechtliche Begründung**

Für Tätigkeiten gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** ist die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten.



Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO kann diese **Vermutung** an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, **widerlegt werden**. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen besondere Bedeutung zu (siehe auch VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 22.3.2006, 2002/13/0158).

Stellt sich bei einer Tätigkeit objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich 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 (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Allein das Auftreten von Verlusten ist keine Grundlage für die Feststellung, dass keine Einkunftsquelle vorliegt. Die LVO stellt das **subjektive Ertragsstreben** in den Mittelpunkt der Betrachtung, wobei die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn der innere Vorgang (Willensentschluss) durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt.

Die Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu wollen, ist daher anhand objektiver, für Dritte nachvollziehbarer Kriterien (insbesondere der in § 2 Abs. 1 LVO angeführten) zu beurteilen. Die **Kriterienprüfung** laut LVO ist als demonstrative Aufzählung zu verstehen und folglich im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen.

Im Rahmen einer Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung und nicht auf nachfolgende Jahre zu legen. **Dem Alter oder dem Gesundheitszustand des Abgabepflichtigen kommt dabei keinerlei Bedeutung zu** (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158).

Zunächst ist dabei jedes Kriterium für sich zu prüfen, um anschließend eine Beurteilung nach dem Gesamtbild mit unterschiedlicher Gewichtung der einzelnen Kriterien vorzunehmen.

### **§ 2 Abs. 1 Z 1: Ausmaß und Entwicklung der Verluste**

Verluste "beträchtlichen Ausmaßes" sprechen grundsätzlich für Liebhaberei (Doralt, Kommentar zum EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 406). Beachtlich ist dabei, in welchem Verhältnis die Verluste zu den erzielten Umsätzen stehen. Übersteigen die Verluste die Umsätze, spricht dies gegen eine Eignung, Gewinne zu erzielen.

Verluste können für sich gesehen noch nicht zur Verneinung der Gesamterzielungsabsicht führen, selbst wenn sie über einen längeren, jedoch nicht "unangemessen" langen Zeitraum anfallen. Zur Annahme von Liebhaberei müssen noch weitere objektive Umstände hinzutreten, die den Schluss zulassen, die verlustbringende Tätigkeit werde ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben (Doralt, Kommentar zum EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 361). Im vorliegenden Fall wurden im Beschwerdejahr keine Umsätze erzielt. In den vorgelagerten Jahren 2009 und 2010 waren die Verluste im Verhältnis zu den Umsätzen jedoch als geringfügig einzustufen.

Allein aus dem Fehlen von Umsätzen im Jahr 2011 und des folglich erzielten Verlustes kann nicht auf das Vorliegen von Liebhaberei geschlossen werden.

## **§ 2 Abs. 1 Z 2: Verhältnis Verluste - Gewinne bzw. Überschüsse**

Festgestellt werden kann, dass sich - abgesehen vom Beschwerdejahr 2011, in dem keine Umsätze erzielt werden konnten - sowohl die Überschüsse, als auch die Verluste im Laufe der Jahre vermindert haben. Die Verluste waren jedoch durchwegs geringer als die Überschüsse.

## **§ 2 Abs. 1 Z 3: Verlustursachen im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben**

Vom Beschwerdeführer selbst wurde seine Erkrankung und sein Alter als Ursache angegeben, weshalb Verluste angefallen sein würden.

Unvorhergesehene Ereignisse, so genannte **Unwägbarkeiten**, stellen die objektive Ertragseignung für sich gesehen nicht in Frage.

Der - allenfalls auch nur vorübergehende - Verlust der persönlichen Arbeitskraft, insbesondere bei freien Berufen, oder eine Krankheit des Steuerpflichtigen sind als solche Unwägbarkeiten einzustufen.

In derartigen Fällen wird eine **längere Verlustphase** zugestanden werden müssen (Doralt, Kommentar zum EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 413).

## **§ 2 Abs. 1 Z 4: Marktgerechtes Verhalten beim Leistungsangebot**

Ob allenfalls die Änderung des Leistungsangebots zu einer Verbesserung der Ertragslage führen hätte können konnte im Zuge des Ermittlungsverfahrens nicht geklärt werden.

## **§ 2 Abs. 1 Z 5: Marktgerechtes Verhalten bei der Preisgestaltung**

Ob allenfalls eine Änderung der Preisgestaltung möglich gewesen wäre und ob eine solche die Ertragslage verbessert hätte konnte ebenso nicht geklärt werden.

## **§ 2 Abs. 1 Z 6: Strukturverbessernde Maßnahmen**

Das Ergreifen von strukturverbessernden Maßnahmen war dem Beschwerdeführer aus eigenen Angaben aufgrund seiner Krankheit und seines Alters nicht möglich.

Aus der Aktenlage ist nicht ersichtlich, dass solche strukturverbessernden Maßnahmen notwendig oder möglich gewesen wären.

Hängt eine Tätigkeit vom persönlichen Einsatz einer Person ab und ist dieser Einsatz aus den genannten Gründen vorübergehend oder dauerhaft nicht leistbar, ist dem Kriterium der strukturverbessernden Maßnahmen **keine besondere Bedeutung** beizumessen.

Das **Gesamtbild der Kriterienprüfung** ergibt, dass im beschwerdegegenständlichen Jahr aufgrund einer Erkrankung des Beschwerdeführers keine Einnahmen erzielt werden konnten.

Unvorhersehbare Ereignisse in Form von Verlusten bzw. entgangenen Einnahmen (Unwägbarkeiten oder anormale wirtschaftliche Verhältnisse) stellen in der Regel die objektive Ertragseignung für sich alleine gesehen noch nicht in Frage.

Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und meist keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Sie führen erst dann

zu Liebhaberei, **wenn eine Betätigung auch unter üblichen wirtschaftlichen Verhältnissen ertragsunfähig wäre.**

Zwar kann eine Verbesserungsmaßnahme auch das Einstellen der Tätigkeit sein, vor allem bei Aussichtslosigkeit, in absehbarer Zeit Überschüsse zu erzielen. Wie lange die Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch wirtschaftlich vernünftig ist, bestimmt sich nach der Lage des Einzelfalles (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0024).

Unwägbarkeiten können nach jüngerer Judikatur des VwGH auch die private Lebensführung bzw. andere Betätigungen des Steuerpflichtigen bzw. naher Angehöriger betreffen (Doralt, Kommentar zum EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 365ff).

Angeführt wird aaO sowohl der **Verlust der persönlichen Arbeitskraft** (insbesondere dann, wenn persönliche Fähigkeiten des Steuerpflichtigen maßgeblicher Bestandteil der Betätigung sind wie zum Beispiel bei freien Berufen), als auch die **Krankheit** des Steuerpflichtigen.

Sowohl die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, als auch die Aktenlage lassen keinen Schluss darauf zu, **aus welchen Gründen davon ausgegangen werden könnte, dass sich die Erfolgslosigkeit gerade ab dem Beschwerdejahr herausgestellt hat** (VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083).

Auch die Begründungen des Finanzamtes lassen nicht darauf schließen, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit bereits im Jahr 2011 einstellen hätte müssen.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass eine **längere Verlustphase** zugestanden werden muss.

Die Kriterienprüfung - soweit ohne Angaben des Beschwerdeführers möglich - hat folglich im Sinne eines Gesamtbildes ergeben, dass die Vermutung des § 1 Abs. 1 LVO nicht widerlegt werden kann und der Beschwerde **stattzugeben** war.

Die negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von **10.578,66 €** waren daher anzusetzen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob die Vermutung des § 1 Abs. 1 LVO an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden kann, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Linz, am 19. Februar 2018