

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR
in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 29.02.2012 gegen
die Bescheide des Finanzamtes FA vom 30.11.2011, Steuernummer, betreffend
Einkommensteuer 2009 und 2010

zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als
Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil des Spruches
dieses Erkenntnisses bilden, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) wies in ihren
Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 und 2010 neben Pensionseinkünften,
Einkünften aus selbständiger Arbeit sowie Vermietung und Verpachtung auch negative
Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus.

Diese negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultierten aus dem Betrieb eines
Gasthauses in Ort, Adr ("Name"), welches sie ab 01.08.2006 (nach vormaliger Vermietung
an fremde Betreiber) selbst führte.

Die erklärten Verluste aus dieser Betätigung stellten sich in den Jahren 2006 bis 2010, wie folgt, dar (Beträge in €):

2006 (ab 01.08.)	-29.831,98
2007	-112.681,93
2008	-96.210,59
2009	-111.213,29
2010	-100.153,26

2. Zu den Fragen des Finanzamtes laut **Vorhaltsschreiben vom 24.05.2011** nach den Gründen für die negative Ergebnisentwicklung des Betriebes teilte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Schriftsatz vom 21.07.2011** Folgendes mit:

- a)** Zur Frage nach den Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wurde: *"Ob vergleichbare Betriebe Gewinne erzielen, entzieht sich meiner Kenntnis. Laut Auskunft meiner Klientin wurden in Ort innerhalb des letzten Jahres drei Gastronomiebetriebe geschlossen."*
- b)** Zur Frage nach dem marktgerechten Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und die Preisgestaltung: *"Meine Klientin hat sowohl in Hinblick auf angebotene Leistungen als auch auf die Preisgestaltung ein marktgerechtes Verhalten. Beiliegende Speisekarten von Vergleichsbetrieben (Anmerkung: beigelegt waren die Mittagsmenükarten von drei Konkurrenzbetrieben) zeigen jeweils zwei Mittagsmenüs zur Auswahl, deren Preise sich zwischen € 7,50 (€ 6,50) bzw. um € 7,00 (bzw. rd. € 6,00) bewegen. Meine Klientin bietet neben den üblichen Speisen auf der Tageskarte ein Menü um € 6,90 (bzw. ohne Suppe um € 6,20 €) an.*

Es ist besonders darauf hinzuweisen, dass der Gastronomiebetrieb meiner Klientin mit einer Mindestausstattung an Personal geführt wird. Neben einem Koch, der als Vollzeitkraft mit 40 Stunden beschäftigt ist, gibt es noch eine Küchenhilfe mit 30 Stunden, welche gleichzeitig die notwendigen Reinigungstätigkeiten durchführt und zwei Servicekräfte mit einer Beschäftigung von 15 bzw. 20 Stunden.

Die Ursachen für die Verluste bzw. den fehlenden Umsatz liegt nicht in den angebotenen Leistungen, sondern im Umstand, dass alle Bundes- und Landesbediensteten ihre Mahlzeiten im Krankenhaus zu einem Preis von € 2,50 bzw. € 4,00 (für komplette Menüs) einnehmen können. Darüber hinaus steht auch die kfm. Berufsschule für diesen 'potenziellen Kundenkreis' als kostengünstigere Variante gegenüber den Privatunternehmen zur Verfügung."

- c)** Zur Frage nach den konkreten Maßnahmen (Art und Ausmaß), die zur Verbesserung der Ertragslage bisher gesetzt wurden: *"Als konkrete Maßnahme für die Zukunft sind zusätzliche Werbung und für spezielle Anlässe wie Fasching oder Firmenfeiern spezielle Festtagsmenüangebote geplant."*

3. In den **Einkommensteuerbescheiden 2009 und 2010 vom 30.11.2011** wurden die Einkünfte der Bf aus dem Betrieb des gegenständlichen Gasthauses mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle (Annahme von Liebhaberei) nicht anerkannt.

In der Bescheidbegründung wurde nach Darstellung der Verlustentwicklung, des Verfahrensablaufes und der rechtlichen Grundlagen samt Judikatur und Literatur festgehalten, dass *im Hinblick auf das Kriterium "Ausmaß und Entwicklung der Verluste" besonders auffallend sei, dass die Fixkosten Personalaufwand und AfA in jedem Jahr zusammen bereits höher gewesen seien als der erzielte Umsatz. Aufgrund dieser Kostenstruktur erscheine es jedenfalls aussichtslos, bei der derzeitigen Betriebsführung jemals einen Gesamtgewinn zu erzielen*. Zum "marktgerechten Verhalten hinsichtlich angebotener Leistungen und Preisgestaltung" wurde ausgeführt, dass *sich Angebot und Verkaufspreise zwar an anderen Privatunternehmen orientiert hätten, aber aufgrund der relativ großen Konkurrenz wie Krankenhaus und Berufsschule am Markt offensichtlich nicht im gewünschten Ausmaß angenommen worden seien. Ein Streben der Bf zum Verlassen der Verlustzone sei mit Ausnahme einer geplanten zusätzlichen Werbung nicht festzustellen. An den Verlusten werde nach realistischer Einschätzung aufgrund der bereits oben dargestellten Kostenstruktur (höhere Fixkosten als Umsätze) auch diese zusätzliche geplante Werbung in Zukunft kaum etwas ändern*.

Die Bf hätte aufgrund der Entwicklung und des Ausmaßes der Verluste und des Wissens um die Umstände der bisherigen Erfolglosigkeit (Anlaufzeitraum) bereits zumindest ab dem Jahr 2009 erkennen müssen, dass der Betrieb des Restaurants niemals erfolgbringend sein könne. Unter den gegebenen Bedingungen erschienen auch strukturverbessernde Maßnahmen wie zusätzlich geplante Werbung erfolglos. Der Betrieb des Restaurants könne nur deshalb aufrecht erhalten werden, weil die Verluste mit anderen Einkünften in entsprechender Höhe (Pension, selbständige Arbeit, Vermietung und Verpachtung) abgefangen würden.

4. Mit **Schriftsatz vom 29.02.2012** erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertretung gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 **Berufung** und begehrte die Anerkennung der Verluste aus dem Betrieb der Gastwirtschaft.

Begründend führte sie hiezu im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Bf führe seit 01.08.2006 den Betrieb der Gastwirtschaft. Das Betriebsobjekt habe vormals im gemeinschaftlichen Eigentum von ihr und ihrem am 09.06.2001 verstorbenen Gatten gestanden. Laut Einantwortungsurkunde vom 02.04.2002 sei ihr das Alleineigentum am Wohnungseigentumsobjekt einverleibt worden.

Es befindet sich auf dem Areal einer bis in die späten 1960er Jahre betriebenen Brauerei. 1982 sei das ursprüngliche Gebäude abgetragen und in den Jahren 1999 und 2000 ein Neubau errichtet worden. Ihr Gatte habe die Absicht gehabt, in diesem u.a. einen Gastronomiebetrieb mit gutbürgerlicher Küche, welcher auch als Begegnungszentrum für die Bevölkerung von Ort fungieren sollte, zu etablieren. Er habe die dafür erforderlichen Baumaßnahmen und sonstigen notwendigen Investitionen in die Wege geleitet und insbesondere alle maßgeblichen Aufträge erteilt.

Nach dem vorzeitigen Ableben kurz vor Fertigstellung sei die Bf als Erbin genötigt gewesen, das Vorhaben zu finalisieren, um wirtschaftliche Nachteile infolge von Vertragsauflösungen (insbesondere Pönalzahlungen) hintanzuhalten. Ihre ursprüngliche Intention sei auf die Bestandgabe (Vermietung) des voll ausgestatteten Lokals gerichtet gewesen. Eine Eigenbewirtschaftung habe sie zunächst nicht angestrebt.

Der erste Bestandvertrag sei am 02.10.2002 abgeschlossen, der Restaurantbetrieb am 17.10.2002 eröffnet worden. Aufgrund gesellschaftsrechtlicher Zerwürfnisse auf Seiten der Mieterin in Verbindung mit einer wirtschaftlichen Fehlentwicklung sei dieser Mietvertrag am 05.02.2004 einvernehmlich aufgelöst und am 16.04.2004 mit der BOEG vereinbart worden. Auch diese Gesellschaft sei am 31.03.2005 beendet worden. Herr B sei am 01.04.2005 als Mieter und gewerberechtlicher Geschäftsführer eingetreten und habe das Lokal bis 31.07.2006 geführt.

Die in den Jahren 2002 bis 2006 aus der Bestandgabe erwirtschafteten Überschüsse seien als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden.

Der ständige Mieterwechsel sowie (trotz intensiver Bemühungen) mangelnde Aussichten, zuverlässige und wirtschaftlich gefestigte Neumieter zu mobilisieren, hätten die Bf veranlasst, den Gastronomiebetrieb auf eigene Rechnung zu führen und ihren (Eigen-)Betrieb am 01.08.2006 zu eröffnen. Die dafür erforderliche Gewerbeberechtigung sei am 08.08.2006 erteilt worden.

Trotz erheblicher Bemühungen, rasch die Gewinnzone zu erreichen, hätte bis einschließlich 2010 ausschließlich Verluste erwirtschaftet werden können, die sich wie folgt darstellten:

	1.8.2006 - 31.12.2006 €	2007 €	2008 €
Umsatzerlöse	43.649,92	112.166,85	115.740,68
Wareneinsatz/ Fremdleistungen	-20.083,50	-49.595,41	-52.257,96
Rohertrag	23.566,42	62.571,44	63.482,72
Sonstige Erträge	1.874,87	319,70	4.951,02
	25.441,29	62.891,14	68.433,74
Personalaufwand	-28.909,39	-109.461,42	-101.081,02
Abschreibungen	-14.202,40	-31.620,40	-37.493,40
Gebühren/Beiträge	-472,52	-1.498,88	-1.448,08
Betriebskosten	-6.057,50	-20.163,65	-14.333,87
Verwaltungsaufwand	-886,02	-2.198,65	-1.938,14
Werbung/Vertrieb	-2.940,99	-5.987,48	-2.973,19

<i>Versicherungen/ Beiträge</i>	-1.804,45	-4.263,40	-4.349,13
<i>Jahresgewinn/ -verlust</i>	<i>-29.831,98</i>	<i>-112.302,74</i>	<i>-95.193,09</i>

	2009 €	2010 €
<i>Umsatzerlöse</i>	83.922,71	82.125,11
<i>Wareneinsatz/ Fremdleistungen</i>	-42.466,27	-42.994,64
<i>Rohertrag</i>	<i>41.456,44</i>	<i>39.130,47</i>
<i>Sonstige Erträge</i>	3.361,02	5.252,43
	<i>44.817,46</i>	<i>44.382,90</i>
<i>Personalaufwand</i>	-81.644,13	-74.958,80
<i>Abschreibungen</i>	-37.493,40	-37.493,39
<i>Gebühren/Beiträge</i>	-644,40	-1.460,27
<i>Betriebskosten</i>	-21.587,23	-20.780,27
<i>Verwaltungsaufwand</i>	-2.130,46	-1.762,51
<i>Werbung/Vertrieb</i>	-6.571,43	-3.148,64
<i>Versicherungen/ Beiträge</i>	-5.489,70	-4.932,28
<i>Jahresgewinn/ -verlust</i>	<i>-110.743,29</i>	<i>-100.153,26</i>

Die Ursache für diese nicht vorhersehbare Fehlentwicklung habe darin bestanden, dass die tatsächlichen Umsätze hinter den erwarteten wesentlich zurückgeblieben und im Zeitverlauf darüber hinaus sogar eine rückläufige Tendenz aufgewiesen hätten.

Die Bf sei ständig bemüht gewesen, dieser bis zum Ende des Vergleichszeitraumes nachteiligen Dynamik dadurch zu begegnen, dass sie alle ihr zur Verfügung stehenden Rationalisierungsprozesse ausschöpfte. Insbesondere sei es ihr gelungen, den (absoluten) Personalaufwand wesentlich (von T€ 109 in 2007 auf T€ 75 im Geschäftsjahr 2010) zu reduzieren. Weitere kostenseitige Einsparungsmöglichkeiten größeren Ausmaßes bestünden, wie der dargestellte Ergebnisvergleich darstelle, nicht. Eine die Personalkosten (und damit die jährlich erzielten Verluste) vermindernde Mitarbeit ihrerseits im Unternehmen sei altersbedingt nicht möglich.

Der Betrieb sei ausschließlich eigenfinanziert und das Betriebsergebnis werde durch keine Finanzierungskostenbelastung geschmälert.

Der Grund für den nicht zu erwartenden Umsatzrückgang liege in den regional bestehenden Wettbewerbsverhältnissen. Seit Aufnahme der eigenbetrieblichen Tätigkeit seien in Standornähe mehrere Gastronomiebetriebe eröffnet worden. Einige davon hätten zwischenzeitig ihre Geschäftstätigkeit bereits wieder eingestellt. Eine die Erfolgsaussichten des gegenständlichen Engagements fördernde Marktbereinigung finde aktuell damit statt.

Besonders problematisch habe sich allerdings wider Erwarten die "Billigversorgung" durch bezuschusste Anstalten (Landeskrankenhaus, kaufmännische Berufsschule) erwiesen, welche ihre Preisstützungen insbesondere an Bedienstete des öffentlichen Sektors weitergäben. Die Bf sei stetig bemüht, diesem (unlauteren) Konkurrenzdruck durch ein qualitativ hochwertiges Menüangebot auf moderatem Preisniveau zu begegnen.

Die Produktpalette werde auf einer eigenen Homepage beworben. Als Verkaufsargumente würden das Angebot an Hausmannskost und vegetarischen Speisen sowie saisonalen Schmankerln, die Barrierefreiheit und die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten für Feierlichkeiten aller Art ins Treffen geführt. Die marktwirtschaftliche Ausrichtung des gegenständlichen Engagements stehe damit jedenfalls außer Frage. Sollten binnen mittlerer Frist die bestehenden Gewinnerwartungen (insbesondere die infolge Marktbereinigung erhoffte Umsatzausweitung) nicht realisiert werden können, würde die Bf ihr betriebliches Engagement beenden und nach einer bestmöglichen Alternativverwertung des Objekts Ausschau halten.

Der Ansicht des Finanzamtes wurde entgegengehalten:

*Unstrittig sei, dass der Gastronomiebetrieb der Bf als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 (Betätigung mit Einkunftsquellencharakter) der LVO 1993 zu qualifizieren sei. Nach Ansicht des VwGH stehe bei derartigen Engagements das **subjektive Ertragsstreben** im "Mittelpunkt der Betrachtung".*

*Demnach sei im Rahmen der Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO das Schwergewicht auf die bis zu (jeweiligen) Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (Verweis auf VwGH). Dem in § 2 Z 6 LVO statuierten Kriterium (**Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen**) komme dabei besondere Bedeutung zu. Eine Ungewissheit darüber, ob es dem Unternehmer gelingen werde, durch die (nachweislich) gesetzten Maßnahmen eine Verbesserung der Ertragslage herbeizuführen (zB durch Steigerung rückläufiger Umsätze) sei dabei unbeachtlich.*

Die Bf sei stets darauf bedacht gewesen, den Ursachen der seit Eröffnung ihres (Eigen-)Betriebes entstandenen Verluste entgegenzuwirken. Soweit diese innerbetrieblich determiniert gewesen seien, habe sie (im Wesentlichen durch Verminderung der Personalkosten) eine Aufwandsreduktion herbeigeführt. Sie habe ein ständiges Bemühen gezeigt, die Angebotspalette (sowohl produkt- als auch preispolitisch) marktgerecht zu gestalten, um damit das Umsatzvolumen auf ein die Fixkosten zumindest deckendes Niveau anzuheben. Hierüber gebe u.a. die sich auf der Homepage findende

Unternehmensdarstellung Aufschluss. Entsprechende werbliche Maßnahmen würden nachhaltig gesetzt. Dass das Umsatzziel bis 2010 noch nicht erreicht habe werden können, erkläre sich hauptsächlich durch die seit der Eröffnung ihres Eigenbetriebes im Jahr 2006 herrschenden regionalen Konkurrenzverhältnisse. Aufgrund der zwischenzeitig eingetretenen Marktbereinigung (Ausscheiden von Mitbewerbern) rechne sie für die nächste Zukunft aber mit wesentlichen Umsatzsteigerungen. Sollte sich diese Erwartung in absehbarer Zeit nicht erfüllen, würden alternative Verwertungsmöglichkeiten (Verkauf oder Verpachtung) in Aussicht genommen.

Wäre die Bf zur Mitarbeit im Unternehmen in der Lage, würde sich die Ertragslage wesentlich besser darstellen. Die entstandenen Verluste seien weitaus überwiegend auf die Beschäftigung von Mitarbeitern (Personalaufwand) zurückzuführen (anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass die verlustverursachenden Lohn- bzw. Gehaltszahlungen bei den Empfängern ohnehin einer Besteuerung unterliegen, welche ein fiskalisches Korrektiv für den bei ihr Platz greifenden Entlastungseffekt bilde).

*Bei grundsätzlich bestehender **Gewinnerzielungsabsicht** könne iSd in § 2 Abs. 1 LVO statuierten Kriterien, insbesondere im Hinblick auf das nachweislich (von der Behörde auch bestätigte) marktwirtschaftliche Verhalten und die stetigen Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage keinesfalls vom Vorliegen eines Liebhabereibetriebes ausgegangen werden. Ausschließlich von der Bf **nicht beeinflussbare (externe) Umstände** hätten die entstandenen Verluste verursacht. Die gesetzten Maßnahmen hätten zwar bis 2010 noch nicht zum angestrebten Erfolg geführt, sollten aber in absehbarer Zeit, nach eingetretener Marktbereinigung, weitere Fehlbeträge hintanhalten. Ihrer Art nach seien sie jedenfalls bestmöglich geeignet, die Ertragslage zu verbessern. Für den Fall weiterhin anfallender Verluste würde die Bf in "wirtschaftlich vernünftiger Weise" mit einer Einstellung des Betriebes oder einer anderweitigen Verwertung reagieren (wobei eine Schließung des renommierten Lokals die Versorgungsqualität des Standortes jedenfalls nachteilig beeinflussen würde). Nach der Judikatur des VwGH sei dem Steuerpflichtigen auch bei (scheinbar) aussichtsloser Tätigkeit ein auf die Umstände des Einzelfalls bezogener Zeitraum für eine angemessene Reaktion (zB Erzielung eines bestmöglichen Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes) zuzubilligen. In Anbetracht der konkreten Marktverhältnisse und -dynamik könne der Bf wohl nicht angelastet werden, eine derart schwerwiegende ökonomische Entscheidung nicht bereits innerhalb des dreijährigen Anlaufzeitraumes getroffen zu haben.*

Im Übrigen habe sich die Behörde in keiner Weise mit der Ertragslage vergleichbarer Betriebe (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO) auseinandergesetzt. Dabei hätte sie jedenfalls (bei generell branchenbedingt rückläufiger Geschäftsentwicklung) ähnliche Verlustursachen feststellen müssen. Die diesbezügliche Nachweisführung könne nicht der Abgabepflichtigen aufgebürdet werden.

Der Umstand, dass das übrige Einkommen der Bf die Finanzierung der aus der Gastwirtschaft entstandenen Verluste ermöglicht habe, berühre die Einkunftsquelleneigenschaft des gegenständlichen Engagements (ebenso wie das fortgeschrittene Alter, vgl. VwGH 22.03.2006, 2002/13/0158) in keiner Weise.

Insbesondere könnte daraus keine Neigung abgeleitet werden, nachhaltig (entgegen aller rational-ökonomischen Prinzipien) eine unternehmerische Tätigkeit ohne jegliche Gewinnaussichten bzw. -absichten zu entfalten.

Es werde daher um steuerliche Anerkennung der in den Jahren 2009 und 2010 entstandenen Verluste aus dem Betrieb der Gastwirtschaft ersucht, da entgegen der Auffassung des Finanzamtes kein Liebhabereiengagement vorliege. Außerdem werde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

5. In der Folge wurde seitens des Finanzamtes im Rahmen einer **Betriebsprüfung** für die Jahre 2009 und 2010 die beantragten Ausgaben im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Gasthausbetrieb überprüft, die zu folgenden Korrekturen führte (Bericht und Niederschrift vom 21.01.2013; Beträge in €):

	2009	2010
Verlust vor BP	-111.213,29	-100.153,26
Sponsorzahlung Feuerwehr ¹⁾	3.333,33	
Energieabgabenvergütung ²⁾		-808,33
Nach BP	-107.879,96	-100.961,59

Anmerkung 1:

Die Korrektur wurde damit begründet, dass *Sponsorzahlungen eines Unternehmers nur dann Betriebsausgaben seien, wenn sie nahezu ausschließlich auf wirtschaftlicher (betrieblicher) Grundlage beruhten und als eine angemessene Gegenleistung für die vom Gesponserten übernommene Verpflichtung zu Werbeleistungen angesehen werden könnten. Die Freiwillige Feuerwehr eigne sich nicht als geeignete Werbeträgerin. Die Bf sei in der Festschrift nicht als Gastwirtin, sondern als Fahnenmutter präsentiert worden. Der Festschrift komme daher keine typische Werbewirkung und entfalte sie auch keine entsprechende Breitenwirkung in der Öffentlichkeit.*

Anmerkung 2:

Aufgrund der Annahme von Liebhaberei sei die Vergütung von Energieabgaben nicht zulässig und daher nicht als Einnahme zu erfassen.

6. Mit **Vorlagebericht vom 14.02.2013** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

7. In der Folge wurden von der Bf auch die **Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2014** abgegeben. Aus diesen ergeben sich folgende (negative) Ergebnisse aus dem Betrieb des Gasthauses (Beträge in €):

2011	-107.942,16
------	-------------

2012	-121.911,25
2013	-126.304,89
2014*)	-65.419,15

*) Der Betrieb wurde mit 30.04.2014 eingestellt (laufender Verlust -66.537,88; Übergangsverlust -57,27; Betriebsaufgabegewinn 1.176,00)

8. Mit BGBI I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

9. Mit **Ergänzungersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 07.03.2017** wurde die Bf um Beantwortung folgender Fragen ersucht, die sie mit **Schreiben vom 08.05.2017** auftragsgemäß beantwortete:

1) a) Zur Frage nach der Auswirkung der Personalkostenreduktion auf die Umsatzhöhe:

Antwort: *Die Reduktion der Personalkosten habe keinen unmittelbaren negativen Einfluss auf die Umsatzentwicklung gehabt, da weiterhin alle für den Ablauf des Betriebes notwendigen Tätigkeiten erfüllt werden hätten können. Vor 2009 habe sich die Tätigkeit der Bf auf reine Repräsentationstätigkeit und Kontaktpflege mit den Gästen beschränkt. Aufgrund der Personalanpassungsmaßnahme habe sie im Servicebereich und, wenn Not am Manne war, auch in der Küche mitgeholfen. Außerdem sei das Personal nun effizienter eingesetzt worden und sei das Lokal, nachdem ab 14 Uhr kein Umsatz mehr erwirtschaftet habe werden können, erst wieder um 18 Uhr geöffnet worden.*

1) b) Zur Frage der Änderung der Angebotspalette 2009 und 2010:

Antwort: *Das Gasthaus habe sich immer als gutbürgerliches Speiselokal positioniert, wobei man bestrebt gewesen sei, auf spezielle Kundenwünsche einzugehen. Beginnend ab 2009 habe man insbesondere versucht, dem sich bereits abzeichnenden Trend zur gesunden Küche durch entsprechende Gerichte gerecht zu werden.*

1) c) Zur Frage nach der Barrierefreiheit und dem Angebot für Feierlichkeiten:

Antwort: *Barrierefreiheit aufgrund eines Liftes und behindertengerechte WC-Ausstattung seien immer gegeben gewesen. Darauf und auf die Möglichkeit größerer Feiern sei in der Werbung Bezug genommen worden (vorgelegt wurden ein Prospekt "9 Jahre Bräukeller" aus dem Jahr 2011 und eine Einschaltung in der Ort Zeitung aus dem Jahr 2012).*

1) d) Zur Frage nach dem Ausbau der Werbemaßnahmen 2009 und 2010:

Antwort: 2009 seien verstärkte Werbemaßnahmen über verschiedene Medien vorgenommen worden. In der Folge wurden 14 Werbemaßnahmen aufgelistet (zB Teilnahme an Stadtausstellungen, eigene Homepage, Neuanbringung von Hinweisschildern, Teilnahme an Gutscheinbüchern, Inserate in Zeitungen, für Silvesterfeiern etc., Werbung in Festschriften, Museumskalender, Werbung auf Schulbällen etc.). Auf die Möglichkeit der Vorlage des Ordners mit den Werbemaßnahmen wurde hingewiesen.

1) e) Zur Frage weiterer strukturverbessernder Maßnahmen 2009 und 2010:

Antwort: Die gastronomische Positionierung des Lokals im Bereich der bodenständigen Küche mit besonderem Aspekt der Verwendung frischer Lebensmittel aus dem Umland von Ort sei von der Bf immer konsequent betrieben worden. Die Bf habe versucht, ihren Gastronomiebetrieb verstärkt im Abendgeschäft auszubauen, da dieses bessere Roherträge bzw. Deckungsbeiträge als das Mittagsgeschäft erwarten habe lassen.

2) + 3) Zu den Fragen nach dem Grund des Umsatzabfalls 2009 und 2010 sowie den Umständen, die auf eine Umkehr des Negativtrends hoffen lassen konnten:

Antwort: Der Umsatzabfall könne von der Bf nicht begründet werden. Sie sei von ihrem Konzept eines Speiselokals mit gutbürgerlicher Küche basierend auf überwiegend frischen Lebensmitteln überzeugt gewesen.

4) Zur Frage nach den billigeren Verpflegungsmöglichkeiten (Krankenhaus, Schule):

Antwort: Diese hätten bereits bei Beginn der Tätigkeit bestanden. Doch sei ihr nicht bekannt gewesen, dass der Kreis der Personen, welche dieses Angebot in Anspruch nehmen können, über den Kreis der Beschäftigten weit hinausgehe. Die Überlegung, sich gegenüber der Konkurrenz durchsetzen zu können, habe darin bestanden, dass sich das Angebot in ihrem Lokal sowohl hinsichtlich der Qualität der Speisen und Getränke als auch im Hinblick auf das Ambiente des Lokals gegenüber dem "Kantinenessen" durchsetzen würde.

5) Zur Frage nach allfälligen unvorhergesehenen Ereignissen:

Antwort: An unvorhersehbaren Ereignissen, welche ihre Bemühungen, die Gewinnzone zu erreichen, negativ beeinflusst hätten, könne sich die Bf nicht mehr erinnern.

6) Zum Ersuchen um Stellungnahmen zu den BP-Feststellungen:

a) Zur nicht als Betriebsausgabe anerkannten Sponsorzahlung/Feuerwehr wurde vorgebracht:

Wie bereits dargestellt, sei das Bestreben der Bf darauf gerichtet gewesen, ihr Lokal in der Bevölkerung in Ort stark zu positionieren. Deswegen habe sie anlässlich der xxx Jahrfeier der Freiwilligen Feuerwehr Ort anteilig dies Kosten der neuen Fahne übernommen und sei sie dafür in der Festschrift (Verweis auf Beilage) als "Fahnenmutter" gewürdigt worden. Es liege daher eindeutig eine Betriebsausgabe vor.

Anmerkung: In der Festschrift wurde die Bf als Fahnenmutter zusammen mit einer Fahnenpatin für die Finanzierung der Fahne gewürdigt. Von der Bf wurde als Fahnenmutter unter Ausweis ihres Namens und ihres Fotos auch ein Vorwort zur Festschrift verfasst. Ein Hinweis auf ihr Gasthaus und dessen Angebot ergibt sich daraus nicht.

b) Zur Abänderung 2010 betreffend Energieabgabenvergütung:

Der Betrag betreffend die Energieabgabenvergütung für die Jahre 2007 und 2008 ergebe sich aus beiliegendem Kontoblatt und sei diese in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2010 unter den übrigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen.

10. Die Ermittlungsergebnisse des Bundesfinanzgerichtes wurden dem **Finanzamt** mit Schreiben vom 09.05.2017 mit der Bitte um Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Anlässlich eines Telefonates vom 12.05.2017 wurde vom Vertreter der belangten Behörde mitgeteilt, dass keine weitere Stellungnahme mehr abgegeben werde.

11. Mit **Schreiben vom 18.05.2017** zog der steuerliche Vertreter der Bf die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage und der dargestellten Ermittlungsergebnisse ergibt sich folgender für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt:

Die Bf führte ab 01.08.2006 ein Gasthaus, aus dessen Betrieb sie jährlich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Zuvor hatte sie das Lokal ab 2002 bereits an verschiedene Bestandnehmer vermietet. Es war ihr jedoch nicht gelungen, auf Dauer einen beständigen und zuverlässigen Mieter zu finden.

Die von der Bf erklärten **Erlöse und Verluste** aus dem Betrieb der Gastwirtschaft Betätigung stellten sich in den Jahren **2006 bis 2010**, wie folgt, dar (Beträge in €):

Jahr	Erlöse	Steuerliches Ergebnis/Verlust
2006 ab 01.08.2006	45.524,79	-29.831,98
2007	112.486,55	-112.681,93
2008	120.691,70	-96.210,59
2009	87.283,73	-111.213,29 ¹⁾
2010	87.377,54	-100.153,26 ²⁾

Anmerkung 1:

Dieser Verlust wurde anlässlich einer Betriebsprüfung wegen Kürzung der Werbeaufwendungen um 3.333,33 € auf den Betrag von -107.879,96 € reduziert.

Bei dem Werbeaufwand handelte es sich um die Anschaffungskosten für eine Fahne der Feuerwehr in Höhe von brutto 4.000,00 €. Die Bf trat in diesem Zusammenhang in

einer Festschrift der Freiwilligen Feuerwehr Ort als Fahnenmutter auf. Ein Hinweis auf ihr Gasthaus sowie dessen Angebot war aber aus dieser Festschrift nicht ersichtlich, die Bf schien dort schrift- und fotomäßig nur mit ihrem Namen auf.

Anmerkung 2:

Dieser Verlust wurde anlässlich einer Betriebsprüfung wegen Nichtberücksichtigung der Einnahmen/Energieabgabenvergütung infolge Annahme von Liebhaberei durch das Finanzamt um den Betrag von 808,33 € auf -100.961,59 € erhöht.

Die wesentlichen Ausgabenposten entwickelten sich in den Jahren 2006 bis 2010 laut Erklärungen folgendermaßen (Beträge in €):

Jahr	Personalaufwand	Wareneinsatz	Abschreibungen	Werbung/Deko/ Gästeunterhaltung
2006 ab 01.08.2006	28.909,39	19.619,78	14.202,40	2.090,99
2007	109.461,40	48.896,28	31.620,40	4.831,86
2008	101.081,02	50.438,95	37.493,40	1.423,19
2009	81.644,13	42.073,27	37.493,40	5.451,43
2010	74.958,80	42.644,14	37.493,40	2.238,64

Die Bf positionierte ihr Gasthaus als gutbürgerliches Speiselokal, in dem vor allem Hausmannskost und saisonale Schmankerl angeboten wurden. Ab 2009 wurden, da der Trend zur gesunden Küche erkannt wurde, verstärkt auch vegetarische Speisen ins Angebot aufgenommen. Neben den Speisen laut Tageskarte, die ortsübliche Preise auswies, wurden jeweils auch zwei Mittagsmenüs (mit oder ohne Suppe) angeboten, deren Preise sich zwischen 7,50 € (6,50 €) und 7,00 € (6,00 €) bewegten. In der Umgebung des Lokales der Bf wurden seit Aufnahme der eigenbetrieblichen Tätigkeit mehrere Gastronomiebetriebe eröffnet, von denen einige in den folgenden Jahren allerdings wieder eingestellt wurden. Die Bf erhoffte sich dadurch eine für ihr Engagement günstige Marktbereinigung.

Bereits seit Beginn der Tätigkeit der Bf bestand ein immenser Konkurrenzdruck durch die Möglichkeit der Billigversorgung in den nahe gelegenen Kantinen von bezuschussten Anstalten wie Landeskrankenhaus und kaufmännischer Berufsschule. Diese Billigversorgung wurde von einem größeren (weit über jenen der Beschäftigten hinausgehenden) Personenkreis in Anspruch genommen, als von der Bf erwartet. Die Bf versuchte, sich gegenüber dieser Form des "Kantinenessens" durch ein entsprechendes Angebot (Hausmannskost, gutbürgerliche Küche mit Produkten aus der Umgebung, ab 2009 verstärkt kombiniert mit vegetarischer Küche) und das Ambiente ihres Lokals durchzusetzen. Beworben wurde ihr Lokal unter anderem auf einer Homepage und in Zeitungen, wobei die Bf vor allem auch durch den Hinweis auf die Barrierefreiheit des Lokals und das Angebot für größere Feierlichkeiten zu punkten versuchte. Ab 2009 wurden die Werbemaßnahmen verstärkt, wie insbesondere Teilnahme

an Gutscheinbüchern, Werbung in verschiedenen Zeitungen, Werbung auf Schulbällen und in Festschriften.

Obwohl der Verlust des Jahres 2008 gegenüber jenem des Jahres 2007 um circa 20.000,00 € reduziert werden konnte (das Jahr 2006 umfasste erst eine fünfmonatige Tätigkeit und war insofern noch nicht repräsentativ), lag er 2008 noch immer bei -96.210,59 €. Den Erlösen von 120.691,70 € stand allein ein Personalaufwand von 101.081,02 € gegenüber.

Neben der verstärkten Werbung ab 2009 wurde der Personalaufwand in den Jahren 2009 auf 81.644,13 € (2009) bzw. 74.958,80 € (2010) gekürzt. Dies erforderte einerseits einen effizienteren Einsatz von Personal. Andererseits wurde aufgrund der Personalanpassungsmaßnahme die Mithilfe der (im Jahr 2009 65-jährigen) Bf notwendig. Bis 2008 hatte sich ihre Tätigkeit auf reine Repräsentationstätigkeit und Kontaktpflege mit den Gästen beschränkt. Ab 2009 sprang sie, wenn nötig, im Servicebereich oder auch als Küchenhilfe ein. Außerdem wurde, nachdem ab 14:00 Uhr kaum ein Umsatz erwirtschaftet werden konnte, das Lokal erst wieder um 18:00 Uhr geöffnet. Darüber hinaus versuchte die Bf, ihren Betrieb ab 2009 verstärkt im Abendgeschäft auszubauen, da sie sich daraus bessere Roherträge bzw. Deckungsbeiträge als im Mittagsgeschäft erwartete. Was das Speisenangebot anlangte, wurde ab 2009 - dem sich bereits abzeichnenden Trend entsprechend - verstärkt gesunde Küche anzubieten.

Trotz der beschriebenen Maßnahmen fielen die Umsatzerlöse in den Jahren 2009 und 2010 gegenüber 2008 um circa 30.000,00 € auf jeweils etwa 87.000,00 €.

In den Folgejahren ergaben sich wieder jährliche Verluste von über 100.000,00 €; mit 30.04.2014 wurde der Betrieb eingestellt (Beträge in €):

Jahr	Erlöse	Steuerliches Ergebnis/Verlust
2011 ab 01.08.2006	97.688,63	-107.942,16
2012	81.292,01	-121.911,25
2013	75.856,77	-126.304,89
2014 bis 30.04.2014	25.925,25	-65.419,15*)

*) Darin enthalten: Laufender Verlust = -66.537,88 €; Übergangsverlust = -57,27 €; Aufgabegewinn = 1.176,00

Vom Finanzamt wurden die von der Bf in den Jahren 2009 und 2010 aus dem Betrieb des Gasthauses erwirtschafteten Verluste wegen Annahme von Liebhaberei nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Ansatz gebracht. Gegen die entsprechenden Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 war die gegenständliche Beschwerde gerichtet.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Veranlagungsakt der belangten Behörde aufliegenden Schriftsätze und Erklärungen der Bf sowie den do. sonstigen Unterlagen (Bescheide, Betriebsprüfungsbericht bzw. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.01.2013).

Außerdem wurden die im Ergänzungersuchen des Bundesfinanzgerichtes gestellten, noch offenen Fragen von der Bf in ihrem Antwortschreiben vom 08.05.2017 auftragsgemäß und ausführlich beantwortet sowie die Situation nachvollziehbar dargestellt. Vor allem konnte sie ihre Bemühungen, die Aufwendungen zu reduzieren und die Erträge zu erhöhen, glaubhaft darlegen.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Liebhabereiprüfung:

a) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

§ 2 Abs. 1 und 2 EStG 1988 lauten:

"(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a."

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer unter anderem *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* gemäß § 23 EStG 1988.

Aus dem Begriff des Einkommens bzw. konkret aus der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt. *"Das Gesetz sieht eine menschliche Betätigung nur dann als Einkunftsquelle an, wenn sie mit einem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles geeignet ist, auf die Dauer nachhaltig einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen"* (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Wirft die Tätigkeit dagegen Verluste ab, dann ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige diese nicht aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Im Fall einer solchen privaten Verursachung wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt mit der weiteren Folge, dass die Verluste steuerlich nicht verwertet werden können, d.h. nicht mit anderen – positiven – Einkünften ausgeglichen werden können (UFS 7.12.2012, RV/0357-F/11; UFS 2.3.2004, RV/1758-W/03; UFS 1.10.2010, RV/0484-F/08). Es liegt Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor.

Die Frage der Liebhaberei ist nach der **Liebhabereiverordnung (LVO, BGBI. II Nr. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997 und BGBI. II Nr. 15/1999)** zu beurteilen.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 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.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach dieser Bestimmung ist also das **Vorliegen von Einkünften** zu vermuten bei einer Betätigung, 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. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** ist bei Anfallen von Verlusten bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste;
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen;
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird;
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotenen 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).

§ 2 Abs. 2 LVO lautet, wie folgt:

„Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) iSd § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

.....

Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.“

Gemäß **§ 3 Abs. 1 LVO** ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen....

b) Erwägungen im gegenständlichen Fall:

Im gegenständlichen Fall wurden seit Beginn der Tätigkeit im gesamten Beschwerdezeitraum nur Verluste in erheblichem Ausmaß erzielt, eine **Liebhabereiprüfung** war folglich vorzunehmen.

Außer Streit steht, dass es sich bei der vorliegenden Betätigung (= Betrieb eines Gasthauses) um eine solche gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** handelte. Diese Sichtweise entspricht auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.11.2014, 2010/13/0159), wonach der **Betrieb einer Gastwirtschaft** keine Tätigkeit ist, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist.

Die Qualifikation als Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO hat zur Konsequenz, - dass sie die **Vermutung** der für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgeblichen Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst für sich hat und nur in besonderen Ausnahmefällen von Liebhaberei auszugehen ist; - dass gemäß § 2 Abs. 2 LVO innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn der Betätigung jedenfalls Einkünfte vorliegen (**Anlaufzeitraum**) und - dass in den folgenden Veranlagungszeiträumen das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand der **Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO** zu beurteilen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht das Auftreten von Verlusten für sich alleine nicht aus, das Fehlen des Gewinnstrebens und damit das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen. Um bei einer Tätigkeit, die sich nach ihrem Erscheinungsbild nach als Gewerbebetrieb darstellt, von Liebhaberei sprechen zu können, wird regelmäßig ein relativ langer, das heißt mehrjähriger Beobachtungszeitraum herangezogen werden müssen, um die mangelnde Ertragsfähigkeit einer Betriebs annehmen zu können (VwGH 12.9.1996, 94/15/0064).

Der beschwerdegegenständliche Betrieb wurde am 01.08.2006 eröffnet, wodurch der Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs. 2 LVO in Gang gesetzt wurde.

Der dreijährige Anlaufzeitraum (2006 = Rumpfwirtschaftsjahr) endete mit Ablauf des Jahres 2008. In diesen Jahren lagen nach der zitierten Bestimmung auf jeden Fall Einkünfte aus einer steuerrechtlich relevanten Tätigkeit vor.

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes - im gegebenen Fall ab 2009 - war für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu prüfen, ob noch eine relevante Einkunftsquelle gegeben ist oder schon von einer steuerrechtlich unbeachtlichen Liebhabereitätigkeit auszugehen ist.

Letztlich ist für das Vorliegen einer Einkunftsquelle einzig entscheidend, ob die **Gesamtgewinnerzielungsabsicht** des sich Betätigenden **im jeweiligen Veranlagungszeitraum** anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Unter dieser Absicht ist das stetige Streben nach Gewinnen zu verstehen. Sie liegt nur vor, wenn der sich Betätigende die Betätigung im jeweiligen Zeitraum mit voller Gewinnabsicht geführt

hat und er auch in Verlustjahren einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten konnte.

Bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung sind daher für die Liebhabereibeurteilung der einzelnen Veranlagungszeiträume die Bemühungen des sich Betätigenden unter Berücksichtigung des Kenntnis- und Erfahrungsstandes über die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblich. Entscheidend ist vor allem, dass der sich Betätigende in den Verlustjahren Verbesserungsmaßnahmen gesetzt hat und nicht, dass sie auch erfolgreich waren (*Rauscher/Grübler, Liebhaberei*², Rz 320ff).

Die Gesamtgewinnerzielungsabsicht bei Verlusten aus einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung ist anhand der in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Umstände zu überprüfen ("Kriterienprüfung"; *Doralt/Renner, EStG*¹⁴, § 2 Rz 400).

Auch im gegenständlichen Fall war daher entsprechend der LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung zu stellen (siehe hiezu auch VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024) und eine **Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 leg. cit.** durchzuführen, wobei das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen war:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Mit der Entwicklung der Verluste geht auch jene der Umsätze einher.

Nach der Judikatur sind Tätigkeiten, bei denen Verluste die Umsätze um ein Vielfaches übersteigen, voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen (VwGH 22.02.2000, 96/14/0038). Sinkende Umsätze können unter bestimmten Bedingungen gegen eine Einkunftsquelle sprechen. Eine strikte Orientierung an der Umsatzsituation ist allerdings zu schematisch und berücksichtigt die konkrete Situation des Einzelfalles zu wenig; sinkende Umsätze können zB auch eine Bereinigung des Warenportfolios um verlustbringende Positionen bedeuten. Fallende Verluste können ein Indiz für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sein (*Doralt/Renner, EStG*¹⁴, § 2 Tz 406f).

Ist seit Aufnahme der Tätigkeit erst ein kurzer Zeitraum vergangen, kommen Ausmaß und Entwicklung der Verluste nur geringe, dem Bemühen, die Verlustzone zu verlassen, hingegen entscheidende Bedeutung zu (VwGH 28.02.2002, 96/15/0219).

Im gegenständlichen Fall waren bezüglich der Einkunftsquelleneigenschaft die Jahre 4 und 5 seit Beginn der Betätigung zu beurteilen, wobei das erste Jahr des Anlaufzeitraumes (2006) nur fünf Monate umfasste (Aufnahme der Tätigkeit am 01.08.2006). Seit Aufnahme der Tätigkeit war somit erst ein relativ kurzer Zeitraum vergangen.

Die Verluste entwickelten sich von 2006 bis 2010 folgendermaßen (Beträge in €):

2006 (Rumpfwj. = 5 Monate)/ (hochgerechnet auf ein Jahr)	-29.831,98 (-71.596,75)
2007	-112.681,93

2008	-96.210,59
2009 (nach BP)	-107.879,96
2010 (vor BP)	-100.153,26

Wie aus dieser Aufstellung ersichtlich, stieg der Verlust nach einem Anstieg gegenüber dem ersten (nur aus fünf Monaten bestehenden) Wirtschaftsjahr 2006 erheblich an. Im Jahr 2008 verbesserte sich die Ergebnislage, um in den folgenden (beschwerdegegenständlichen) Jahren 2009 und 2010 wieder anzusteigen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass der Verlust 2010 gegenüber 2009 zumindest geringfügig gefallen ist. Diese Entwicklung ist aus den im Rahmen der Prüfung der folgenden Kriterien noch näher zu erläuternden Maßnahmen der Bf erklärbar.

Fest steht, dass im gegenständlichen Fall seit Aufnahme der Tätigkeit lediglich ein Verlustentwicklungszeitraum von vier bis fünf Jahren vorlag.

In Anbetracht dieses kurzen Tätigkeitszeitraumes, in dem sich die Bf mit ihrem Gasthausbetrieb am Markt zu behaupten versuchte, ist zufolge der oben angeführten Rechtsprechung dem Kriterium der Verlustentwicklung im Verhältnis zu den Bemühungen, die Ergebnisentwicklung zu verbessern, nur geringere Bedeutung beizumessen.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Im gegenständlichen Fall lagen ausschließlich Verluste vor. Dies bildet aber nach der Rechtsprechung noch kein ausreichendes Indiz für eine Einstufung als Liebhaberei (VwGH 12.09.1996, 94/15/0064). Insbesondere bei einem erst kurzen Zeitraum seit Aufnahme der Betätigung kommt diesem Kriterium ebenso wie jenem der Verlustentwicklung (siehe oben Punkt 1.) nur beschränkte Bedeutung zu (VwGH 28.02.2002, 96/15/0219).

Dieses grundsätzlich gegen die Annahme einer Einkunftsquelle sprechende Kriterium konnte also nicht von vornherein die Annahme von Liebhaberei rechtfertigen, sondern war lediglich im Rahmen der Gesamtbeurteilung der vorliegenden Betätigung in die Betrachtung miteinzubeziehen.

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

Als Hauptursache für die bestehende Verlustsituation führte die Bf an, dass die tatsächlichen Umsätze maßgeblich hinter den erwarteten zurückgeblieben seien, dies wegen der regional bestehenden Wettbewerbsverhältnisse. Einerseits gab es in Standortnähe mehrere Gastronomiebetriebe, andererseits boten Krankenhaus und Berufsschule aufgrund gegebener Preisstützungen eine Billigversorgung an.

Diese Ursachen sind als **externe Verlustursachen** zu betrachten, die vom Steuerpflichtigen nicht oder nur schwer beeinflussbar sind und somit für sich allein gesehen kein Indiz für Liebhaberei darstellen (VwGH 07.10.2003, 99/15/0209). Bei

derartigen äußereren Umständen kann eine längere Verlustphase zugestanden werden (*Toifl* in *Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 413; *Quantschnigg* in ÖStZ 1990, 137f, Pkt. 11.4). In dieser (längereren) Verlustphase wird allerdings zu beobachten sein, wie der/die Steuerpflichtige auf diese externen Ursachen reagiert und ob er/sie entsprechende Maßnahmen setzt, die Ergebnisentwicklung trotz widriger Umstände zum Positiven zu lenken. Diese (für die Liebhabereibeurteilung vorwiegend maßgeblichen) Aktivitäten werden allerdings im Folgenden im Rahmen der Prüfung des Kriteriums gemäß § 2 Abs. 1 Z 6 LVO (strukturverbessernde Maßnahmen) zu beurteilen sein.

Die im vorliegenden Fall bestehenden hohen Personalkosten, die als eine der Hauptursachen für die Verluste erkannt wurden, stellen hingegen **interne Verlustursachen** dar. Auf diese kann vom Steuerpflichtigen reagiert werden, sodass sie ohne wirkungsvolle Gegensteuerungsmaßnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO zur Annahme von Liebhaberei führen. Ob solche Gegenmaßnahmen vorlagen, wird ebenfalls im Folgenden zu bewerten sein.

Zu den internen Verlustursachen gehören auch in der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen liegende Ursachen wie die Nichtwirkung des Betriebsinhabers (*Toifl* in *Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 415). Die fehlende Möglichkeit der Bf, aufgrund ihres Alters keinen höheren Beitrag leisten zu können, ist daher in diese Betrachtung miteinzubeziehen.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Die Bf bot gutbürgerliche Küche an, wobei das Speisenangebot Hausmannskost und - ab 2009 wegen des erkennbaren Trends zur gesunden Küche verstärkt - vegetarische Gerichte an. Es wurden auch Mittagsmenüs mit oder ohne Suppe angeboten, was einem Gasthausbetrieb, der auch auf berufstätige Besucher während der Woche abzielt, durchaus entspricht. Darauf, dass sich diese Angebote nicht am Markt orientieren würden, ergaben sich aus der Aktenlage keinerlei Hinweise und wurde dies auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt, wenn in der Bescheidbegründung darauf hingewiesen wurde, dass sich die Bf, was Preise und Leistungen anlangt, an anderen Privatunternehmen orientierte.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Ebenso gab es auch keine Hinweise darauf, dass die verlangten Entgelte nicht den Verhältnissen am Markt entsprechen würden (siehe hiezu ebenfalls Bescheidbegründung der belangten Behörde). Allerdings wurde von der Bf die große Konkurrenz der in der Nähe befindlichen Billiganbieter (Krankenhaus, Berufsschule) unterschätzt. Dass man dieser Konkurrenz mit dem eigenen Angebot nicht im gewünschten Ausmaß entgegentreten konnte, war eine Erfahrung, die sich erst im Laufe der Jahre heraustraktallisierte. Auf diese Erfahrung zu reagieren, war eine der Hauptherausforderungen für die Bf. Welche Maßnahmen sie diesbezüglich ergriff, wird wiederum im Zusammenhang mit der Prüfung der von ihr vorgenommenen Verbesserungsbemühungen zu beurteilen sein (siehe Punkt 6. im Folgenden).

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

Diesem Kriterium kommt nach ständiger Judikatur **besondere Bedeutung** zu (VwGH 23.02.2005, 2002/14/0024; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0131; VwGH 07.10.2003, 99/15/0209; VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038; VwGH 21.04.2016, 2013/15/0097).

Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038).

Nach der Judikatur handelt es sich dabei um feststellbare Bemühungen eines Wirtschaftstreibenden, seine Betätigung als durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst objektiv nachvollziehbar zu indizieren (*Doralt/Renner, EStG*¹⁴, § 2 Tz 422; VwGH 14.04.1993, 90/13/0212). Es geht dabei nicht darum, die Betätigung des Steuerpflichtigen anhand eines objektiven betriebswirtschaftlichen Konzeptes daraufhin zu untersuchen, ob sie objektiv geeignet ist, Gewinn abzuwerfen. Es geht vielmehr darum, ob die einzelnen vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen bzw. die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass seine subjektive Einstellung auf Gewinnerzielung gerichtet ist (VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038).

Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist nicht entscheidend. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Fallen dennoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion beispielsweise im Hinblick auf die Erzielung eines bestmöglichen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalles – jedenfalls nicht rückwirkend in einer Art *ex post* Betrachtung zu beurteilen (VwGH 23.02.2005, 2002/14/0024).

Im gegenständlichen Fall musste die Bf zu Beginn des Jahres 2009 nach noch nicht einmal zweieinhalbjähriger Tätigkeit (Beginn der Tätigkeit am 01.08.2006) erkennen, dass sich ihre Hoffnung, durch die Positionierung als gutbürgerliches Lokal in zentraler Lage zu punkten, nicht so rasch erfüllte, wie sie sich das erhofft hatte. Vor allem der Konkurrenzdruck durch die nahe gelegenen Kantine des Krankenhauses und der Berufsschule, den sie offenbar unterschätzt hatte, war der Grund dafür, dass die Umsätze nicht in dem von ihr erwarteten Ausmaß gesteigert werden konnten. Hinzu kam, dass sich im Umkreis auch einige andere Lokale befanden, die zwar ihren Betrieb zum Teil wieder einstellten. Die Bf konnte aber von dieser Marktbereinigung nicht in dem Ausmaß profitieren, wie sie es erwartet hatte.

Wie bereits oben unter Punkt 3. (Verlustursachen) ausgeführt, handelte es sich bei diesen äußersten Umständen um externe Verlustursachen, die die Bf selbst nur schwer beeinflussen konnte. Es war ihr in diesem Zusammenhang ein längerer, jedenfalls über den nicht einmal zweieinhalbjährigen Anlaufzeitraum hinausgehender Zeitraum

zuzugestehen, der es ihr erlaubte, abzuwarten, ob sich die von ihr gewählte Strategie, sich am Markt gegenüber ihren Konkurrenten durch ihr Angebot durchzusetzen, bewährte. Allerdings war in diesem Verlustzeitraum sehr genau zu beobachten, ob und in welchem Ausmaß sie im Rahmen ihrer Möglichkeiten auf die Verlustsituation reagierte; dies umso mehr, als die Höhe der Verluste nicht unbeträchtlich war. Aus diesem Grunde durfte der Verlustzeitraum im konkreten Fall auch nicht allzu lange bemessen sein.

Der Bf ist zuzugestehen, dass sie den Verlust gegenüber dem Jahr 2007 - das ist der erste ganzjährige Zeitraum ihrer Tätigkeit - im Jahr 2008 vermindern konnte, welcher Umstand ihr grundsätzlich Grund zur Hoffnung geben konnte. Allerdings erkannte sie offensichtlich, dass alleine die erhoffte Marktbereinigung das Erreichen der Gewinnzone in absehbarer Zeit nicht realistisch erscheinen ließ.

Wie sich im Beschwerdeverfahren herausstellte, setzte sie ab 2009 folgende

Maßnahmen:

- Reduzierung des Personalaufwandes;
- verstärkte Werbung;
- geänderte Öffnungszeiten;
- Änderung der Angebotspalette.

Die wesentliche Maßnahme lag in der dringend notwendigen Reduzierung des Personalaufwandes. Laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurde dieser gegenüber 2008 um circa 20.000,00 € (2009) bzw. fast 30.000,00 € (2010) reduziert. Dem durch die Personalreduktion zu befürchtenden Umsatzrückgang versuchte die Bf durch ihre Mitarbeit im Service- und Küchenbereich und durch effizientere Öffnungszeiten (am umsatzschwachen Nachmittag wurde nicht geöffnet) entgegenzuwirken.

Wenn die Personalreduktion, wie sich herausstellte, auch viel zu gering war und die flankierenden Maßnahmen tatsächlich nicht fruchten, so ist ihr dennoch zuzugestehen, dass sie angesichts der Hoffnung, dass ihr auch die Marktbereinigungssituation zu Hilfe kommen würde, mit diesen Maßnahmen grundsätzlich strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt hat.

Als weitere solche Maßnahme ist auch die verstärkte Werbung zu sehen.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass selbst, wenn - wie sich aus der untenstehenden Begründung ergeben wird - die Spende für die Anschaffung der Feuerwehrfahne als Fahnenmutter wegen deren Qualifikation als Mischaufwand nicht als Betriebsausgabe qualifiziert werden kann, der Bf zugestanden werden muss, dass sie diese zumindest teilweise in ihrer Eigenschaft als Gastwirtin in Erwartung eines positiven Einflusses auf die Steigerung der Besucherzahl tätigte.

Den strukturverbessernden Maßnahmen sind schließlich auch das verstärkte Engagement im Abendgeschäft, von dem man sich höhere Roherträge erhoffte, sowie die Aufnahme von mehr vegetarischen Speisen infolge eines erkennbaren Trends zur gesunden Küche zuzurechnen.

Insgesamt kann somit nicht geleugnet werden, dass die Bf ab 2009 in Reaktion auf die drastische Verlustlage strukturverbessernde Maßnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO setzte, die ihrer Art nach geeignet waren, die Ertragslage zu verbessern. Wenn

sie tatsächlich nicht zum gewünschten Erfolg führten, konnte ihr dies entsprechend der eingangs zitierten Judikatur zunächst nicht zum Nachteil gereichen.

Bei der Beurteilung, ob Maßnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO vorliegen, geht es nämlich - unabhängig von deren tatsächlichem Erfolg - darum, ob die einzelnen vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen bzw. die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass seine subjektive Einstellung auf Gewinnerzielung gerichtet ist (VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038; VwGH 19.03.2008, 2005/15/0151). Diese subjektive Einstellung kann der Bf angesichts der von ihr gesetzten Maßnahmen in den Jahren 2009 und 2010 nicht abgesprochen werden.

In der Bescheidbegründung des Finanzamtes wurde darauf hingewiesen, dass in Anbetracht der hohen Beträge an AfA und insbesonders Personalaufwand im Verhältnis zu den Umsätzen mit einem Erfolg der Tätigkeit nicht mehr gerechnet werden konnte. Damit wurde der Verdacht der Erfolglosigkeit der Betätigung der Bf angesprochen.

Der belangten Behörde ist grundsätzlich darin zuzustimmen, dass ab dem Zeitpunkt, ab sich herausstellt, dass eine Tätigkeit niemals erfolgbringend sein wird und diese dennoch nicht eingestellt wird, von Liebhaberei auszugehen ist.

"Niemals erfolgbringend" bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sich der/die Abgabepflichtige zu Beginn des Streitzeitraumes bei im Wesentlichen unveränderter Fortsetzung keine Hoffnung auf einen zukünftigen Gesamterfolg in einem angemessenen Zeitraum machen darf (siehe UFS 16.10.2007, RV/0205-G/07). Wie oben dargelegt, hat die Bf ihre Tätigkeit in den Jahren 2009 und 2010 jedoch nicht unverändert fortgesetzt, sondern gegenüber den Vorjahren Änderungsmaßnahmen ergriffen.

Angesichts des zu Beginn des Jahres 2009 erst relativ kurzen Betätigungszeitraumes von nicht einmal zweieinhalb Jahren konnte der Bf nicht unterstellt werden, dass sie die Erfolglosigkeit ihres Engagements im Gastgewerbe schon mit Sicherheit erkennen und die Betätigung beenden hätte müssen. Wenn sie im Jahr 2009 mit der unbedingt notwendigen Reduktion der Personalkosten kombiniert mit verstärkter Werbung und Anpassung des Angebots begann, so kann ihr nicht darin entgegengetreten werden, dass sie doch noch auf eine geringe Chance hoffen konnte, eine Trendwende zum Positiven zu schaffen. Wäre es nämlich infolge der erwarteten Marktbereinigung tatsächlich zu einer entsprechenden Umsatzsteigerung gekommen, so hätte die von ihr gesetzten Maßnahmen auch zum Erfolg führen können.

Bei einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung wie dem Betrieb eines Gasthauses erscheint es aber gerechtfertigt, dem Unternehmer einen Beobachtungszeitraum von jedenfalls mehr als zweieinhalb Jahren zuzugestehen, um alle Möglichkeiten für eine erfolgreiche Fortsetzung des Betriebes auszuschöpfen und die Betätigung nicht vorschnell beenden zum müssen. Es muss ihm die Chance gegeben werden, sich am Markt zu behaupten und den Erfolg der Verbesserungsmaßnahmen, die er nachweislich gesetzt hat, abzuwarten.

Wenn auch - darin ist der belangten Behörde zu folgen - angesichts der hohen Verluste eine allzu lange Fortsetzung der Betätigung aus wirtschaftlichen

Gesichtspunkten nicht vertretbar sein wird, so konnte der Bf im Hinblick auf die nachweislich gesetzten Verbesserungsmaßnahmen und die dadurch dokumentierte subjektive Gewinnabsicht in den Jahren 2009 und 2010 noch nicht verwehrt werden, den Erfolg ihrer Versuche, die Aufwendungen zu reduzieren, kombiniert mit der Hoffnung, dass infolge Marktbereinigung endlich eine Umsatzsteigerung eintreten würde, abzuwarten. Schließlich waren in den Jahren 2009 und 2010 seit Tätigkeitsbeginn erst drei bis vier Jahre vergangen und erschien der Beobachtungszeitraum als zu kurz gegriffen, um ihr nicht noch eine Chance für Verbesserungsmaßnahmen zu geben, bevor sie die weittragende Entscheidung der Betriebseinstellung treffen musste.

Aufgrund der dargestellten Erwägungen zu den einzelnen Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 LVO unter besonderer Berücksichtigung des letzten und laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutendsten Kriteriums der strukturverbessernden Maßnahmen war die Tätigkeit der Bf in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2009 und 2010 noch als steuerrechtlich relevante Einkunftsquelle zu betrachten.

B) Zur Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009 und 2010:

1. Zur Einkommensteuer 2009:

Die aus dem Gasthausbetrieb resultierenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen 2009 laut Erklärung -111.213,29 €.

Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung waren diese jedoch aus folgendem Grund **abzuändern**:

Wie anlässlich der Betriebsprüfung festgestellt wurde, waren von der Bf im Jahr 2009 Aufwendungen für die Anschaffung einer Fahne der Freiwilligen Feuerwehr Ort, für die sie als Fahnenmutter auftrat und auch als solche in deren Festschrift aufschien, in Höhe von netto 3.333,33 € als Betriebsausgaben aus dem Titel der Werbung abgesetzt worden, die nach Ansicht des Finanzamtes jedoch als nicht abzugsfähige **Repräsentationsaufwendungen** zu qualifizieren waren.

Hierzu ist Folgendes auszuführen:

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nach Z 3 dieser Gesetzesstelle dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Repräsentationsaufwendungen sind Aufwendungen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren" (VwGH 25.11.2002, 98/14/0129 mwN). Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potenzieller Auftraggeber in Betracht gezogen zu werden, fallen unter den Begriff der Repräsentationsaufwendungen (VwGH 23.11.2016, Ra 2015/15/0010; VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

Das grundsätzliche Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen kommt dann nicht zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Aufwendungen Werbezwecken dienen und ein erhebliches Überwiegen der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung vorliegt. Unter dem Begriff Werbung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung zu verstehen (VwGH 23.11.2016, Ra 2015/15/0010 mwN).

Im gegenständlichen Fall wurde die Bf in der Festschrift der Freiwilligen Feuerwehr Ort als Fahnenmutter präsentiert und bestritt sie als solche einen Teil der Anschaffungskosten der Fahne.

Der Bf ist zuzugestehen, dass ein Grund für ihr diesbezügliches Engagement sicherlich auch ihr Betrieb war, indem sie sich als Gastwirtin einem Kreis von Personen (Mitglieder der Feuerwehr, aber auch sonstigen Lesern der Festschrift) präsentieren konnte.

Allerdings ist aus der Festschrift tatsächlich, wie von der belangten Behörde festgestellt, keine Produkt- oder Leistungsinformation betreffend den Betrieb der Bf ersichtlich, dem eine Qualifikation als Werbung zukäme.

Die Aufwendungen sind vielmehr als solche anzusehen, die es der Bf einerseits ermöglichen, als Privatperson zu repräsentieren, andererseits auch potenzielle Besucher zu akquirieren. Ein weitaus überwiegender Werbezweck der entsprechenden Aufwendungen konnte jedoch mangels entsprechender Produkt- oder Leistungsinformation nicht ersehen werden. Vielmehr handelte es sich um Repräsentationsaufwendungen im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verlust aus dem Gasthausbetrieb) des Jahres 2009 waren somit, wie im Betriebsprüfungsbericht vom 21.01.2013 ausgeführt, um den Betrag von 3.333,33 € von -111.213,29 € auf **-107.879,96 €** zu reduzieren.

2. Zur Einkommensteuer 2010:

Die Einnahmenkorrektur des Jahres 2010 betreffend Energieabgabenvergütungen in Höhe von 808,33 € wegen Annahme von Liebhaberei durch das Finanzamt war nicht vorzunehmen, da laut gegenständlichem Erkenntnis, wie oben dargelegt, nicht von Liebhaberei auszugehen war. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr **2010** waren daher, wie erklärt, mit **-100.153,26 €** in Ansatz zu bringen.

IV) 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

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

Linz, am 23. Mai 2017