



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Wohnadresse, vertreten durch Steuerberater, vom 22. März 2010 und 26. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 22. Februar 2010 und 25. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2008 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 wird Folge gegeben und die betroffenen Bescheide abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 wird abgewiesen, der Bescheid 2008 bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für 2003 bis 2007 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Frau Bw. (Berufungswerberin, Bw.) erklärte in den Jahren 2003 bis 2008 im Rahmen der jeweiligen Einkommensteuererklärungen neben positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Verluste aus Gewerbebetrieb (2003 und 2004) bzw. freiberuflicher Tätigkeit ab 2005. Das Finanzamt (FA) anerkannte diese Verluste bis einschließlich 2006 mittels vorläufig erlassener Bescheide. Im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer 2007 führte das FA ein Vorhaltsverfahren ab und anerkannte mit Bescheid vom 22. Februar 2010 die geltend gemachten Verluste für 2007 nicht. Gleichzeitig wurden für die Jahre 2003 bis 2006 neue

endgültige Einkommensteuerbescheide erlassen mit welchen die geltend gemachten und vorläufig anerkannten Verluste für die diese Jahre gestrichen wurden. Begründend führte das FA aus, dass die Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 gem. [§ 200 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) vorläufig erfolgt sei, da nach dem Gesamtbild der Umstände ungewiss gewesen wäre, ob die Betätigung unter [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) (LVO) falle. Dafür sei anhand objektiver Kriterien ([§ 2 Abs. 2 LVO](#)) festzustellen ob ein Ertragsstreben vorliege. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben müsse darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn) bzw. zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten (Gesamtüberschuss) führen würden. Die für den Zeitraum 2003 bis 2007 durchgeführte Kriterienprüfung habe ergeben, dass das Ausmaß und Entwicklung der Verluste die Umsätze bei weitem übersteigen würden. Die Entwicklung der Verluste sei jährlich betraglich ansteigend und hätte in diesem Zeitraum bereits zu einem Gesamtverlust in Höhe von € 75.916,41 geführt. Gewinne seien bisher nicht erklärt worden und seien aufgrund der vorgelegten Unterlagen zumindest bis zum Jahr 2009 auch nicht zu erwarten.

Einnahmen seien im Zeitraum 2003 bis einschließlich 2008 nicht erzielt worden, die im Jahr 2009 vorläufig bekannt gegeben Einnahmen hätten € 6.200,- betragen, wobei es sich dabei zT um strittige Forderungen handle, deren Einbringlichkeit zweifelhaft erscheine.

Die Tatsache, dass trotz vorliegenden Seminarprogramms 2008 kein einziges dieser Seminare stattgefunden habe und im Jahr 2009 überhaupt kein Programm aufgelegt worden sei, spreche für kein marktgerechtes Verhalten. Es seien keine ausreichenden Marketing- oder Werbestrategien nachgewiesen worden, um die Tätigkeit hinreichend nach außen hin bekannt zu machen. Die von der Bw. geführte Homepage biete keine Möglichkeit sich über angebotene Seminare zu informieren oder anzumelden. Anzeigen, Inserate o.ä. seien ebensowenig als Werbemittel eingesetzt wie z. B. Hinweise auf einschlägig bekannten Internetseiten, Fachzeitschriften o.ä ..

Die Bw. übe die Tätigkeit neben Ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als Pädagogin aus, was den Umfang und das Ausmaß der Ausübung weitgehendst einschränke. Für die weitere Entwicklung könne daher angenommen werden, dass sich die bisherigen Ergebnisse nicht wesentlich verbessern würden.

Die Ausübung der Tätigkeit sei daher ab ihrem Beginn im Jahr 2003 unter [§ 1 Abs. 2 LVO](#) einzureihen, da sie einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass (steuerlich beachtliche) Einkünfte bei einer Betätigung vorlägen, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 der Liebhabereiverordnung falle. Die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 L VO sei widerlegbar. Bei der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit handle es sich um keine Tätigkeit, die typischerweise einer privaten Neigung entspreche, sondern um eine Tätigkeit, die eine typische Einkunftsquelle darstelle. Die Bw. strebe danach, Gewinne zu erzielen und führe ihren Betrieb nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten.

Das Finanzamt gehe in der Bescheidbegründung davon aus, dass die Bw. eine Tätigkeit ausübe, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Tatsächlich strebe die Bw. die Tätigkeit als Trainerin und Therapeutin an, worauf sie sich schon sehr freue. Es sei sinnvoll, dass Menschen jene beruflichen Tätigkeiten ausüben (dürfen), die ihnen Freude machen und die ihren Neigungen und Fähigkeiten entsprechen. Daraus lasse sich aber keine in der Lebensführung begründete Neigung ableiten.

Die Bw. wolle selbstverständlich Gewinne aus ihrer selbständigen Tätigkeit erzielen. Dass "jeder Anfang schwer" sei, wüssten viele Jungunternehmer zu erzählen. Auch Großunternehmen und Selbständige, die ihren Betrieb schon viele Jahre führen wüssten um die Abhängigkeit vom Markt und den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen.

Da sich die Bw. in den letzten Jahren umfangreichen Fortbildungsmaßnahmen unterzogen habe; damit sie das dabei gewonnene Wissen in den kommenden Jahrzehnten beruflich und finanziell verwerten könne, seien Verluste entstanden, es sei aber nicht mit der Beendigung der Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes zu rechnen.

Zur Einordnung der Tätigkeit der Bw. unter den [§ 1 Abs. 1 LVO](#) sei anzumerken, dass gemäß Satz eins des [§ 2 LVO](#) innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 L VO für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vorliegen, das bedeutet, dass ein sogenannter Anlaufzeitraum zu gewähren sei. Der Ausschluss eines Anlaufzeitraumes könne im gegenständlichen Fall nicht angenommen werden.

Es entspreche nicht den Tatsachen; dass in den Jahren 2003 bis 2008 keine Einnahmen erklärt worden seien. Laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 seien Einnahmen in Höhe von € 360,00 erklärt worden. Aufgrund der sehr langen Zeitspanne bis zur Rückzahlung der Umsatzsteuerguthaben an die Miteigentümerinnen der Hausgemeinschaft Bw. und NN habe sich die Betriebseröffnung entsprechend verzögert: Die Umsatzsteuerguthaben hätten bis zur Rückzahlung an die Steuerpflichtigen nicht für die Finanzierung zur Verfügung gestanden und eine weitere Kreditaufstockung wäre nicht

eingepplant gewesen. Die Seminarräume seien daher erst wesentlich später als ursprünglich geplant zur Verfügung gestanden. Die Veranstaltungen seien später beworben und Werbemaßnahmen zu einem späteren Zeitpunkt durchgeführt worden.

Bw. sei vom September 2008 bis Juni 2009 in Krankenstand und daher nicht in der Lage gewesen, ihre selbständige Tätigkeit im gewünschten Ausmaß aufzubauen.

Die erwarteten Einnahmen 2009 von € 6.200,00 seien tatsächlich, trotz mehrerer Mahnungen die an das Gesundheitsressort X nicht bezahlt wurden. Ursprünglich habe die Zusammenarbeit zwischen Bw. und dem Gesundheitsressort X auf mehreren Ebenen stattfinden sollen, und zwar durch wöchentliche Vorträge, durch Einzelgespräche mit Kurgästen und durch die Möglichkeit der Teilnahme der Kurgäste an Wochenendseminaren in den Räumlichkeiten der Bw. Diese Zusammenarbeit hätte für die Bw. ein Umsatzvolumen von etwa € 30.000,00 jährlich bedeutet. Aufgrund von Problemen mit der Leitung des Gesundheitsressort X, wegen der Honorargestaltung und der Termineinteilung sei dieser Auftrag für die Bw. unerwartet nicht weitergeführt worden.

Für das Jahr 2009 gebe es anders als für 2008 zwar keinen "Veranstaltungskalender" aber zielgruppenorientierte Folder bzw. Einladungen für die einzelnen Veranstaltungen wie z.B. "Rauchfreies Wochenende - Zeiten zum Durchatmen", "Mentales KRAFTtraining", "Mentales FITNESS-Training" und "Mentales FITNESS-Training - Frauengruppe".

Im Jahr 2009 hätten folgende Seminare stattgefunden: 15. Feber 2009 Mentales KRAFTtraining 07. März 2009 Mentales KRAFTtraining.

Die Zusammenarbeit mit dem Gesundheitsressort X sei sehr wohl dazu angetan gewesen, Umsätze in einer solchen Höhe zu erzielen, dass innerhalb einiger Jahre ein Gesamtgewinn entstanden wäre. Aufgrund der wirtschaftlichen Erfahrungen der Bw. mit dieser Kuranstalt sei für sie klar ersichtlich, dass entsprechende Marktchancen im Bereich der Beratung auf den Gebieten der Kundenzufriedenheit und Mitarbeiterbindung vorhanden seien.

Breitgestreute Werbe- und Marketingmaßnahmen seien für die anzusprechende Kundengruppe nicht zielführend. Die Bw. wolle mehrere Kundengruppen ansprechen wovon eine Kur- und Krankenanstalten seien. Bei dieser Zielgruppe werde mit direkten Kontakten (Telefonate, Mails) gearbeitet. Entsprechende Unterlagen lägen im Akt auf.

Für den Bereich der Seminare gebe es entsprechende Werbemittel. Die Bw. sei aber keine ausgebildete Werbeexpertin und habe die ihrer Meinung nach für ihr Tätigkeitsgebiet Ziel führenden und sinnvollen Werbemaßnahmen gesetzt. Die so genannte Mundpropaganda sei

insbesondere im Bereich der Therapie und Beratung meist die einzig sinnvolle Form der Werbung!

Die Homepage biete seit geraumer Zeit entsprechende Informationen ebenso wie die Möglichkeit zur Anmeldung (Anmeldeformular als pdf) zu Trainings, Seminaren und Entspannungsgruppen. Möglicherweise sei die Homepage zum Zeitpunkt des Zugriffs durch die Finanzbeamtin gerade in Bearbeitung gewesen.

Was die mögliche Intensität der Tätigkeit betreffe sei darauf zu verweisen, dass die Bw. seit September 2009 in Pension sei und sich daher noch mehr als bis zu diesem Zeitpunkt ihrer selbständigen Tätigkeit widmen könne.

Wenn die Arbeit für das Gesundheitsressort X weiter bestanden hätte, wäre bereits im Jahr 2009 ein Überschuss erzielt worden. Die Bw. habe jedoch weitere Maßnahmen gesetzt, um in den nächsten Jahren Gewinne zu erzielen: Ab Juli 2010 werde sie zusätzlich unter Supervision als Psychotherapeutin arbeiten.

Der in der Steuererklärung für 2008 erklärte Verlust aus selbständiger Arbeit von € -18.330,73 wurde mit Bescheid vom 26. Juni 2010 nicht anerkannt und in der Bescheidbegründung auf die Einstufung der Tätigkeit als Liebhaberei iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#) und die Bescheidbegründung des Bescheides vom 23. Februar 2010 verwiesen.

Auch gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht berufen und das bisherige Berufungsvorbringen wiederholt.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2010 nahm die Betriebsprüfung zur eingebrachten Berufung folgendermaßen Stellung:

*Die Einordnung Ihrer Tätigkeit unter [§ 1 Abs. 2 LVO](#) erfolgte, wie bereits in der Bescheidbegründung vom 23.2.2010 zur Einkommensteuer 2003 bis 2007 angeführt, unter anderem deshalb, da sie im strittigen Zeitraum 2003 bis 2007, diese Tätigkeit neben Ihrer hauptberuflichen Tätigkeit als Pädagogin ausgeübt haben und dadurch eine umfassende zeitliche Einschränkung für die Ausübung Ihrer selbständigen Tätigkeit vorlag.*

*In den Jahren 2003 bis 2007 wurde ein Gesamtverlust aus Ihrer Tätigkeit iH.v. € 75.916,41 erwirtschaftet. Da auch im bereits vorliegenden Jahr 2008 ein Verlust iH.v. € 18.330,73 erklärt wird, erhöht sich der Gesamtverlust für die Jahre 2003 bis 2008 auf insgesamt € 94.247,14. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes kommt für diesen Zeitraum daher nicht mehr in Frage.*

*Treten bei Betätigungen im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) Verluste auf, ohne das ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) tatsächlich zu erwarten ist, so ist das Vorliegen von Liebhaberei bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen. Als Änderung der Bewirtschaftung gilt eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, die dazu führt, dass ein Wandel in eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 L VO stattfindet oder nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektivvertragfähig gestaltet wird.*

*Die Tatsache, dass Sie über einen längeren Zeitraum gesundheitlich verhindert waren Ihrer Tätigkeit nachzugehen bzw. sich seit September 2009 in Pension befinden, war der h.a. Behörde bis dato unbekannt. Der in Ihrer Berufung angeführten Argumentation, dass Sie sich ab dem Zeitpunkt Ihrer Pensionierung sowohl persönlich als auch zeitlich intensiver der Ausübung Ihrer selbständigen Tätigkeit widmen können, kann gefolgt werden. Diese Tatsache führt nach h.a. Ansicht jedoch, wie bereits ob zu einer Änderung der Bewirtschaftung und zu einer neuen Betrachtungsweise ab dem Jahr 2009. Der Zeitraum 2003 bis 2008 wäre jedoch als abgeschlossener Beobachtungszeitraum von der Entscheidung auf Liebhaberei gem. § 1 Abs 2. LVO nicht berührt,*

*Wurde eine Betätigung endgültig als Liebhaberei eingestuft und wird sodann die Bewirtschaftung geändert, so gilt dies als Beginn einer neuen Betätigung. Es beginnt daher bei Einstufung als Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 L VO ein (neuer) Anlaufzeitraum zu laufen.*

Mit Schreiben vom 9. August 2010 äußerte sich die Vertreterin der Bw. zu dieser Stellungnahme folgendermaßen:

*Eingangs möchte ich erwähnen, dass das Finanzamt alle von meiner Mandantin und mir als Werbungskosten qualifizierte und in die entsprechenden Zeilen der Einkommensteuererklärungen eingetragenen Ausgaben für Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten und Ausbildungskosten als Betriebsausgaben berücksichtigt hat.*

*In der Bescheidbegründung vom 23. Februar 2010 führt das Finanzamt aus, dass die Ausübung der Tätigkeit meiner Mandantin unter § 1 Abs. 2 L VO einzureihen ist und einer in ihrer Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Jetzt nach Bekanntgabe der Pensionierung von Frau Bw. kurz ist nach Meinung der Finanzbehörde auf einmal eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten, sodass die persönliche Neigung nicht mehr das Motiv für die Tätigkeit darstellt. Meiner Meinung nach widersprechen sich diese beiden Argumentationen. Durch die Tatsache der Pensionierung kann sich unter Umständen das zeitliche Ausmaß der Betätigung, nicht jedoch die persönliche Neigung ändern.*

*Bezüglich der in der Lebensführung meiner Mandantin begründeten Neigung habe ich bereits in der Berufung vom 26. Juli 2010 ausführlich Stellung genommen. Eine solche liegt bei meiner Mandantin nicht vor.*

*Unter Änderung der Bewirtschaftung wird die wesentliche Änderung der Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit verstanden. Eine solche Änderung der Bewirtschaftung liegt vor, wenn durch bestimmte Maßnahmen eine wesentliche Intensivierung oder eine wesentliche Änderung des wirtschaftlichen Engagements erfolgt und dadurch aus einer als Liebhaberei einzustufenden Betätigung eine als Einkunftsquelle zu beurteilende Betätigung wird.*

*Die **Intensität der selbständigen Tätigkeit wurde tatsächlich seit dem Jahr 2003 nicht geändert.** "Intensität" bedeutet Konzentration, Nachdruck und Eifer bei einem Tun. Diese Eigenschaften waren in allen Jahren in gleichem Umfang gegeben.*

*Bei der vom Finanzamt erwähnten **zeitlichen Einschränkung** vor der Zeit der Pensionierung ist anzumerken, dass Frau Bw. als Professorin im Bereich der **bildnerischen Erziehung tätig** war und entsprechende **Ferien sowie freie Nachmittage** nutzen konnte. In ihrem Fach gibt es auch **kaum Hausarbeiten** der Schüler durchzusehen. Auch an den Wochenenden konnten auch bereits in früheren Jahren Leistungen im Rahmen der selbständigen Tätigkeit erbracht werden. Ich habe in der Berufung vom 22. März 2010 ausgeführt, dass sich Frau Bw. noch mehr als bis zum Zeitpunkt der Pensionierung der selbständigen Tätigkeit widmen wird; ich habe jedoch entgegen der Stellungnahme vom 24.*

*Juni 2010 nicht von einer sowohl persönlich als auch zeitlich intensiveren Ausübung der selbständigen Tätigkeit gesprochen.*

*Wie bereits oben erwähnt wird **die Intensität der Arbeit keine Änderung erfahren**. Die Tätigkeit meiner Mandantin an sich hat seit Beginn nicht geändert: Ihre Arbeit besteht nach wie vor im Anbieten von Seminaren und Mentaltraining und der Arbeit mit einzelnen in Bezug auf z.B. Raucherentwöhnung und Entspannung.*

Nach Vorlage des Aktes an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) übermittelte dieser der Bw. folgenden Vorhalt:

*Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, waren Sie als Pädagogin im Fach bildnerische Erziehung tätig. Sie führen in Ihrer Berufung aus, dass sie im Schuljahr 2008/2009 in Krankenstand gewesen wären und ab September 2009 in Pension wären. Aufgrund ihrer Erkrankung wären sie nicht in der Lage gewesen sich wie geplant ihrer selbständigen Tätigkeit zu widmen. Ab Ihrer Pensionierung im September 2009 könnten Sie sich vermehrt ihrer selbständigen Tätigkeit widmen.*

*Der Umstand, dass Sie im August 1954 geboren wurden und das gesamte Schuljahr 2008/09 im Krankenstand waren legt die Vermutung nahe, dass sie 2009 – unter Annahme eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses - möglicherweise krankheitshalber vorzeitig pensioniert wurden. Bitte erklären Sie diesfalls weshalb eine intensivere selbständige Tätigkeit, in einem der Lehrtätigkeit eng verwandten Beruf, nach einer krankheitshalber erfolgten vorzeitigen Pensionierung möglich sein sollte und dieselbe selbständige Tätigkeit vor der Pensionierung während des vorangegangenen Langzeitkrankenstandes nur eingeschränkt möglich war.*

*Stellen Sie bitte anhand geeigneter Unterlagen die Einnahmen und Ausgaben der Jahre 2009 bis 2011 dar und teilen Sie bitte mit welche Aufträge sie für 2012 bereits angenommen bzw. abgerechnet haben.*

*Sollten die Ergebnisse (tatsächlich zugeflossene Einnahmen) der Jahre 2009 und Folgejahre noch immer negativ sein bzw. einen Gewinn von weniger als € 5.000,00 ausweisen, teilen Sie bitte mit, wodurch dieser Umstand bedingt ist und welche Maßnahmen Sie getroffen haben um höhere Ergebnisse zu erzielen.*

*Sie erklären jährliche Mietausgaben in ihren Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen in der Höhe von € 10.800,00 (2007, 2008) bzw. 11.773,80 (2009). Welche Flächen sind dabei neben dem Seminarraum umfasst? Wie werden die Betriebs- und Energiekosten verrechnet?*

*Anhand welcher Kriterien wurde die Miethöhe von der Miteigentumsgemeinschaft ermittelt?*

*Wieviele Seminartage haben Sie im Streitzeitraum den Seminarraum nach Abschluss des Mietvertrages für die Abhaltung von Seminaren genutzt (Bitte um jahresweise Darstellung)?*

*Legen Sie bitte den entsprechenden Mietvertrag vor!*

*Da aus der Homepage „Seminarhaus“ erkennbar ist, dass die Seminarräume auch von fremden Dritten angemietet werden können, wird ersucht den Tagesmietpreis für Fremdnutzung mitzuteilen.*

*Wie oft wurde der Seminarraum im Streitzeitraum an fremde Dritte vermietet (Bitte um jahresweise Zusammenstellung)?*

*Wurde die erzielte Fremdmiete auf die von Ihnen für diesen Raum bezahlte Miete angerechnet?*

*Legen Sie bitte Kopien der Belege für Fachliteratur und für Fortbildung ab dem Jahr 2006 vor (geordnet nach Jahren)!*

*Gliedern Sie bitte die Berechnung der Reisekosten für die Jahre 2006 bis 2008 auf.*

Diesen Fragenvorhalt beantwortete die Vertreterin der Bw. nach Fristverlängerung mit Schreiben vom 31. Mai 2012 folgendermaßen:

*Im Namen und Auftrag meiner Mandantin beantworte ich das Schreiben vom 26. März 2012 wie folgt:*

*Frau Bw. litt an Burnout und wurde daher krankheitshalber aus dem öffentlichen Dienst in den Ruhestand versetzt. Veränderungsbemühungen im Bereich des Lehrberufes erwiesen sich letztendlich als erfolglos: Meine Mandantin wechselte dreimal den Schulstandort, jedoch brachte dies keine Verbesserung der Symptomatik.*

***Ein Presseartikel zum Thema Burnout bei Lehrern:***

*Burnout-Gefahr bei Lehrern ist "institutionalisiert" 12.05.2010 (DiePresse.com) Etwa ein Drittel der Lehrer sind überlastet, besagen diverse Umfragen. Sie würden zwischen hohen Anforderungen, mangelnder Unterstützung und unzureichender Ausbildung zerrieben. Burnout soll bei Lehrern als Berufskrankheit gelten. Laut einer deutschen Studie leiden 29 Prozent der Lehrer unter dem Burnout-Syndrom. Eine Umfrage der Gewerkschaft unter Wiener Pädagogen legt eine ähnlich hohe Belastung in Österreich nahe. Demnach ist ein Drittel mehr oder weniger stark Burnout gefährdet. Die Gründe dafür liegen laut Walter Herzog, Erziehungswissenschaftler an der Uni Bern, im System Schule selbst: Politik und Gesellschaft würden Lehrern immer mehr Aufgaben aufbürden, gleichzeitig sollen diese jedes Kind individuell fördern. "Die Gefahr von Stress, Burnout und beruflicher Überlastung ist geradezu institutionalisiert": so sein Urteil bei einer Podiumsdiskussion.*

*Die Tätigkeit als Mentaltrainer und Lebens- und Sozialberater und als Psychotherapeutin ist mit der Tätigkeit als Lehrer in keiner Weise verwandt: Als Lehrer ist man an Lehrpläne und Unterrichtszeiten gebunden, unterrichtet werden Kinder und Jugendliche, und zwar ganze Schulklassen gleichzeitig, der Lehrer ist nichtselbständig tätig und unterliegt somit den Weisungen der Vorgesetzten, es wird Lehrstoff gelehrt und abgeprüft, der Lehrer ist in ein System mit anderen Lehrern 1 Vorgesetzten 1 Schülern gepresst.*

*Die Tätigkeit als Mentaltrainer und Lebens- und Sozialberater und als Psychotherapeut erfolgt in freier Zeiteinteilung, als selbständiger Unternehmer, ohne Vorgesetzte und Kollegen, es wird mit den Kunden deren Verhalten trainiert, es werden keine Prüfungen abgehalten, der Unternehmer ist weisungsfrei, er kann jene Methoden anwenden, die er am Erfolg versprechendsten und am angemessensten hält.*



*Die Einnahmen haben sich wie folgt entwickelt:*

<i>Jahr</i>	<i>Einnahmen</i>
2003	0,00
2004	0,00
2005	0,00
2006	360,00
2007	0,00
2008	0,00
2009	3.284,00
2010	7.580,00
2011	9.880,00
2012 (Hochrechnung vom Zeitraum 1.1. bis 28.5.2012)	17.000,00

*Im Jahr 2009 mussten Honorare in Höhe von mehreren Tausend EURO als uneinbringlich abgeschrieben werden. Die als langfristig geplante Zusammenarbeit mit dem Gesundheitsressort X GmbH in Ort, die ab dem Jahr 2009 Jahresumsätze von etwa € 30.000,00 ergeben hätte, wurde in der Folge aufgrund der Honorarstreitigkeiten sofort beendet.*

*Die Tätigkeit als Pädagogin hat meine Mandantin nicht derart zeitlich und persönlich eingeschränkt, dass die Bedingungen für ein ordentliches Ertragsstreben nicht vorliegen. Die Einnahmen für die Jahre 2009 und 2010 sind aus den beiliegenden Kopien der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen, die dem Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt im Zuge der Einreichung der jeweiligen Steuererklärungen vorgelegt wurden, ersichtlich.*

*Umsatzerwartungen für die nächsten Jahre:*

<i>Jahr</i>	<i>Einnahmen</i>
2013	30.000,00
2014	32.000,00
2015	35.000,00

*Folgende Fakten werden die Einnahmensituation ab dem Jahr 2012 positiv beeinflussen:*

***Es hat sich seit dem Jahr 2003 keine Änderung der Struktur der Tätigkeit ergeben;***  
*Frau*

*Bw.kurz arbeitet jedoch mittlerweile nicht nur mit einer Methode, sondern mit den unterschiedlichsten Methoden, um ihren Kunden bestmögliche Leistungen zu erbringen. Sie hat daher ihr Instrumentarium kontinuierlich erweitert. Je breiter und fundierter die Ausbildung in den letzten Jahren geworden ist, umso professioneller und langfristig für den Kunden hilfreicher stellt sich ihr Angebot dar. Nach wie vor sind die Kenntnisse als Mentaltrainerin wesentlicher Bestandteil in der Arbeit mit den Klienten; es handelt sich dabei um die Arbeit an dysfunktionalen Glaubenssätzen, hinderlichen Kognitionen bzw. Veränderung von Glaubensmustern. Diese Basiskenntnisse fanden Vertiefung, Ergänzung und Differenzierung in den weiteren Ausbildungen meiner Mandantin:*

- Systemische Familientherapie
- Hypnotherapie
- Traumatherapie
- Sexualtherapie

*Hinter dem, was jemand, der ausschließlich Mentaltraining anbietet, möglicherweise als Motivationseinbruch klassifizieren würde, kann eine schmerzliche Verlusterfahrung liegen, die sich als Depression maskiert. Bei sorgfältiger Anamnese zeigt sich möglicherweise jedoch ein jahrzehntelang zurückliegendes Traumageschehen als Problemursache. Die um ein vielfaches tief greifendere Arbeit meiner Mandantin führt langfristig und nachhaltig zu Gesundheit, Heilung und Verbesserung der Lebensqualität der Kunden in bio-psychosozialer Hinsicht.*

*Meine Mandantin ist - anders als weniger Ausgebildete - dazu befugt, Diagnosen zu stellen. Eine Zusammenarbeit in einem multiprofessionellen Team von Ärzten ist erst aufgrund der psychotherapeutischen Ausbildung denkbar. Die Leistungen meiner Mandantin werden besser bezahlt, erstrecken sich pro Kunden auf eine wesentlich längere (etwa dreimal so lange) Zeitspanne, und die erzielten Ergebnisse beim Kunden sind um vieles besser.*

*Die Steuerpflichtige stellt derzeit ein Honorar von € 80,00 für eine Therapieeinheit in Rechnung. Ab der Eintragung in die PsychotherapeutInnen-Liste des Bundesministeriums für Gesundheit, die in den nächsten Wochen erfolgen wird, ist eine Refundierung an den Klienten von Seiten der Krankenkasse in Höhe von € 21,80 pro Einheit möglich. Dadurch können auch finanziell schlechter gestellte Personen als Patienten gewonnen werden, der potenzielle Kundenstock wird deutlich größer. Die entsprechende Mitteilung des Bundesministeriums für Gesundheit vom 23. Mai 2012 lege ich bei.*

*Mit Ärzten aus dem räumlichen Gebiet Reichenau, Ternitz, Neunkirchen, Wiener Neustadt und Kirchberg am Wechsel besteht bereits ein Überweisernetzwerk, das kontinuierlich ausgebaut wird. Es handelt sich dabei um Allgemeinmediziner und FachärztInnen für Neurologie und Psychiatrie, Gynäkologie, Kinderwunschklinik, Interne Medizin, Orthopädie und Hals-, Nasen- und Ohren.*

*Frau Bw. will sich innerhalb der Gruppe der Psychotherapeuten und Mentaltrainer durch Spezialisierung positionieren; die Spezialisierung umfasst folgende Bereiche:*

- Klinische Hypnose (Tiefenentspannung + MENTALtraining);
- S.E. (Psychosomatik I Schock & Trauma I Unerfüllter Kinderwunsch);
- Sexualtherapie;
- Ansprechen einer Gruppenklientel aus dem Oberweiser-Netzwerk und aus dem eigenen Kundenstock;
- Vortragstätigkeit, Mentales Training & Tiefenentspannung;
- Informationsabende an Kinderwunschkliniken und -praxen (Wirkfaktor STRESS im Zusammenspiel mit der Psychosomatik der Sterilität);
- MENTALtraining in Gruppen;

*Aufgrund der Richtlinie für Psychotherapeutinnen und Psychotherapeuten über das Verhalten in der Öffentlichkeit (Werberichtlinie) des Bundesministeriums für Gesundheit auf Grundlage des Gutachtens des Psychotherapiebeirates vom 14. Dezember 2010, die von Frau Bw. kurz nun anwendbar sind, ist Werbung nur in sehr eingeschränktem Maß möglich. Die vom Finanzamt im Schreiben vom 20. Oktober 2010 erwähnten fehlenden Inserate sind mit dem Berufsbild des Psychotherapeuten nicht vereinbar. Mundpropaganda von zufriedenen Kunden bringt längerfristig besseren Werbeerfolg, jedoch dauert der Aufbau eines Kundenstocks etwas länger. Dies liegt in der Natur der Aufbautätigkeit einer psychologischen Praxis. Werbemaßnahmen wurden bisher insbesondere im Bereich der Erstellung einer Homepage, von Schreiben an Kliniken und Ärzte, von Telefonaten und Mails sowie von Erstellen von Foldern und Seminareinladungen gesetzt.*

*Die Bemühungen meiner Mandantin, die Einnahmen zu steigern, bestanden und bestehen immer noch darin:*

- 1. Bekanntheit zu erreichen in dem Sinne, den Kunden qualitativ hochwertig und fachlich fundiert zur Verfügung zu stehen;*
- 2. Kundenbindung durch Zufriedenheit.*
- 3. Aufbau des Kundenstockes durch Weiterempfehlung (Mundpropaganda, Erfolgsmeldungen, positive Erfahrungen).*

*Frau Bw. hat mittlerweile alle Kenntnisse erworben, die sie für ihre Tätigkeit unter dem ihr eigenen Qualitätsanspruch und der Verantwortung gegenüber den Kunden als erforderlich erachtet. Selbstverständlich ist es die Absicht meiner Mandantin, ihre von den Kunden mit positiven Rückmeldungen angenommene Tätigkeit noch viele Jahre lang auszuüben und gut zu verdienen. Professionelles Arbeiten und Gewinnorientierung sind die Basis von künftigen wirtschaftlichen Erfolgen.*

*Freiberuflich Tätige üben ihren Beruf meist wesentlich länger als nichtselbständig Tätige aus; Frau Bw.kurz hat viel Zeit und Energie in ihre jahrelange Aus- und Weiterbildung investiert und möchte daher auch den Erfolg dieser Bemühungen "ernten". Die meisten Psychotherapeuten üben ihren Beruf bis ins hohe Alter aus, hier seien beispielsweise erwähnt: Harry Merl, Milton Erickson, Margarete Mitscherlich, Sigmund Freud, Luise Reddemann, Verena Kast, Hanne Seemann,... Lebensberater und Psychotherapeuten benötigen für ihre - qualitativ hochwertige - Arbeit Lebenserfahrung, die in jüngeren Jahren praktisch nicht vorhanden sein kann.*

*Zusammenfassung der bisherigen steuerlichen Ergebnisse der selbständigen Einkünfte und der Vermietungseinkünfte für Frau Bw.kurz:*

<i>Jahr</i>	<i>Selbständige Einkünfte</i>	<i>Einkünfte Vermietung</i>	<i>Summe</i>
<i>2003</i>	<i>- 8.017,77</i>	<i>- 1.368,15</i>	<i>- 9.385,92</i>
<i>2004</i>	<i>- 14.925,94</i>	<i>- 1.303,70</i>	<i>- 16.229,64</i>
<i>2005</i>	<i>- 12.752,71</i>	<i>- 2.811,14</i>	<i>- 15.563,85</i>
<i>2006</i>	<i>- 19.733,43</i>	<i>- 1.820,42</i>	<i>- 21.553,85</i>
<i>2007</i>	<i>- 20.486,56</i>	<i>- 1.277,30</i>	<i>- 21.763,86</i>
<i>2008</i>	<i>- 18.442,83</i>	<i>- 112,10</i>	<i>- 18.330,73</i>
<i>2009</i>	<i>- 10.962,61</i>	<i>+ 2.546,52</i>	<i>- 8.416,09</i>
<i>2010</i>	<i>- 7.108,29</i>	<i>+ 3.859,61</i>	<i>- 3.248,68</i>
	<b><i>-112.318,04</i></b>	<b><i>- 2.286,68</i></b>	<b><i>- 114.604,72</i></b>

*Eine laufende Verbesserung der Einkommenssituation ist erkennbar. Entgegen der ursprünglichen Vorschau traten zwar wesentliche Verzögerungen infolge Krankheit der Steuerpflichtigen und der zusätzlich absolvierten Seminare und Studien ein. Aber die positiven Zukunftsaussichten lassen sich mittlerweile mit Zahlen untermauern. Für 2011 werden ein Verlust aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von rund € 5.000,00 und ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aus der Vermietung in Höhe von rund € 4.000,00 erwartet. Für 2012 wird ein zumindest ausgeglichenes Ergebnis aus der selbständigen Tätigkeit erwartet. Ab dem Jahr 2013 werden Gewinne anfallen. Ein positiver Gesamtüberschuss aus der selbständigen Tätigkeit dürfte nach den derzeitigen Aussichten innerhalb von rund 12 bis 14 Jahren erreicht werden.*

*Es lässt sich aus der oben dargestellten Entwicklung der Verluste ein Trend ablesen, dass sich die Einnahmensituation nach einem zögerlichen Start langsam aber kontinuierlich in eine beständige Einnahmequelle verwandeln wird. Sowohl die Umsätze als auch die Ergebnisse verbessern sich kontinuierlich.*

*Es liegt eine erwerbswirtschaftliche Betätigung vor, da sich die Steuerpflichtige nicht mit der schlechten Ertragslage abgefunden, sondern Wege zur höheren Einnahmenerzielung gesucht und gefunden hat.*

*Einige Fragen betreffen die Einkünfte aus Vermietung. Ich gehe daher im Folgenden auf etliche grundlegende steuerliche Konsequenzen der Vermietung ein.*

*Umsatzsteuervorteil aus der Vermietung durch die Hausgemeinschaft MEG an Frau Bw. :*

2003	€ 0,00
2004	€ 0,00
2005	€ 0,00
2006	€ - 34.944,07
2007	€ + 1.986,08
2008	€ + 2.799,26
2009	€ + 3.518,11
2010	€ + 3.561,64
Summe	€ - 23.078,98

*Innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums für die Vorsteuer wird das Umsatzsteuerguthaben aus dem Jahr 2006 durch etwa gleich hohe Umsatzsteuerzahllasten der Folgejahre wieder an das Finanzamt bezahlt werden.*

*Die Mieterinnen Bw. und NN sind nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die an diese beiden verrechnete Mehrwertsteuer wird somit zur endgültigen Steuerbelastung.*

*Die Vorsteuererstattung im Zuge der Adaptierung der Arbeitsräume war daher NICHT der Grund für den Beginn einer selbständigen Tätigkeit als Psychotherapeutin durch Frau Bw. kurz oder für die Trennung der selbständigen von der Vermietungstätigkeit. Die Mieträumlichkeiten umfassen den Seminar- bzw. Praxisraum, den Aufenthaltsraum samt Teeküche und das Büro. Die Fläche errechnet sich mit etwa 96 m<sup>2</sup>.*

*Betriebs- und Energiekosten werden nicht in Rechnung gestellt; diese werden von den Mietern selbst getragen. Die Festlegung der Miete erfolgte anhand von Fremdvergleich und Renditeberechnungen.*

*Anzahl der Seminartage in den einzelnen Jahren zur Abhaltung von Seminaren:*

2006	0 Tage
2007	0 Tage
2008	21 Tage
2009	3 Tage
2010	0 Tage

*Den Mietvertrag lege ich in Kopie bei.*

*Der Tagesmietpreis beträgt € 65,00 und für einen Halbtage € 40,00. Die erzielte Fremdmiete wurde auf die von meiner Mandantin bezahlte Miete nicht angerechnet.*

*Eine Aufstellung der Ausgaben für Fachliteratur und für Fortbildung für die Jahre 2006 bis 2008 lege ich bei.*

*Reisekostenaufstellungen für die Jahre 2006 bis 2008 lege ich in Kopie bei. [§ 1 Abs. 2 Z. 2 der Liebhabereiverordnung](#) ist nicht anzuwenden; es handelt sich bei den Einkünften meiner Mandantin nicht um Verluste, die aus Tätigkeiten stammen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. In den Liebhabereirichtlinien 2012 BMF-010203/0599-VI/6/2011 werden folgende Tätigkeiten angeführt, die unter § 1 Abs. 2 Z 2 fallen: Betreiben von Sport; Essen und Trinken; Filmen und Fotografieren; Malen und andere kreative Tätigkeiten, Musizieren, Malereitätigkeit einer Psychologin und Psychotherapeutin, nebenberuflicher Schriftsteller, nebenberuflicher Musiker und Alleinunterhalter; Reisen.*

*Auf eine Betrachtung des konkreten Falles kommt es bei Anwendung des [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) nicht an.*

*Bei der Tätigkeit der Steuerpflichtigen als Trainerin und Psychotherapeutin handelt es sich ohne Zweifel um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit. Die Tätigkeit wurde aus erwerbswirtschaftlichen Gründen aufgenommen und ausgeübt. Anlaufverluste sind daher jedenfalls steuerlich anzuerkennen. Die selbständige Tätigkeit meiner Mandantin fällt seit dem Jahr 2003 unter keine der in den Richtlinien erwähnten und oben dargestellten Leistungen. Ein Wandel von einer Betätigung im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) in eine Betätigung im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) hat nicht stattgefunden.*

*Ein wirtschaftlich denkender Mensch wie Frau Bw. kurz erwartet sich für ein eingesetztes Kapital eine Rendite. Daher wird er negative Ergebnisse nur eine gewisse Zeit in Kauf nehmen und danach trachten, eingesetzte Mittel innerhalb einer überschaubaren und kalkulierbaren Zeitdimension durch positive Erträge abgeben zu können. Die konkrete Länge des absehbaren Zeitraumes hängt von der Art der Betätigung und den Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse ab. In verschiedenen Erkenntnissen hat dabei der Verwaltungsgerichtshof einen Zeitraum von bis zu 20 Jahren als übliche Rentabilitätsdauer angesehen.*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Aufgrund des Vorbringens der Bw. und des Akteninhalts kann folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt werden:

Bw., geboren am 18. August 1954 war als Pädagogin für bildnerische Erziehung im öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis nichtselbständig tätig, wobei sie im gesamten Schuljahr 2008/2009 wegen eines Burnout-Syndroms im Dauerkrankstand war und mit September 2009 in den Ruhestand versetzt wurde. Ab dem Jahr 2003 übte sie neben diesem Beruf eine Tätigkeit als Therapeutin aus und erzielte in den Jahren 2003 bis 2011 zusammengefasst folgende Ergebnisse.

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Verlust
2003	€ 0,00	-€ 8.017,00	€ 8.017,00

2004	€ 0,00	-€ 14.925,94	€ 14.925,94
2005	€ 0,00	-€ 12.752,71	€ 12.752,71
2006	€ 360,00	-€ 20.093,43	€ 19.733,43
2007	€ 0,00	-€ 20.486,56	€ 20.486,56
2008	€ 0,00	-€ 18.330,73	€ 18.330,73
2009	€ 3.284,00	-€ 14.246,61	€ 10.962,61
2010	€ 7.580,00	-€ 14.688,29	€ 7.108,29
2011	€ 9.880,00	-€ 11.773,80	€ 1.893,80 lt. Vorhaltsbeantwortung € 5.000,00
Summe	€ 21.104,00	-€ 135.315,07	€ 114.211,07 lt. Vorhaltsbeantwortung € 117.317,27

Dabei sind für 2011 nur die bekanntgegeben Einnahmen abzüglich des Mietaufwandes ohne sonstige Betriebsausgaben erfasst. Bei weiteren Betriebsausgaben wie aus der Vorhaltsbeantwortung ableitbar ergibt sich ein höherer Jahres- und Gesamtverlust.

Die Ausgaben setzten sich einerseits aus Aus- und Fortbildungskosten inkl. Reisekosten und Fachliteratur und andererseits - weitaus überwiegend – ab Juli 2006 aus dem Entgelt für die Anmietung eines Seminar- bzw. Praxisraumes (siehe unten) von der Miteigentümergeinschaft Bw./NN (MEG), um einen Jahresmietpreis von € 11.773,80 ohne Betriebskosten zusammen. Laut Mietvertrag vom 14.Juli 2006 war der Mietvertrag von der Mieterin unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Quartalsende kündbar, ein dreijähriger Kündigungsverzicht bestand nur seitens der Vermieterin. Die Bw. hätte den Mietvertrag daher jederzeit unter Einhaltung der Termine und Fristen kündigen können.

Die MEG an welcher die Bw. zu 50% beteiligt ist, errichtete das Gebäude in adresse. In diesem befinden sich einerseits der an Bw. vermietete Gebäudeteil (Seminar- bzw. Praxisraum, Aufenthaltsraum, Teeküche und Büro insgesamt rd. 96m<sup>2</sup>) und auch der Hauptwohnsitz der Bw. und der zweiten Miteigentümerin. Wegen der Vermietung an die Bw. und der damit verbundenen unternehmerischen Nutzung des Gebäudes wurden von der MEG laut Vorhaltsbeantwortung vom 31. Mai 2012 im Jahr 2006 anteilige Errichtungsvorsteuern in Höhe von € 34.944,07 geltend gemacht. Wie aus der Beantwortung des Fragenvorhalts weiters ersichtlich, verwendete die Bw. den von ihr angemieteten Seminarraum im Gesamtzeitraum 2006 bis 2010 an insgesamt 24 Tagen für Seminare. Der Mietaufwand für diesen Zeitraum beträgt insgesamt € 49.647,60 und übersteigt damit die Gesamteinnahmen des Zeitraumes 2006 bis 2010 in Höhe von € 11.224,00 um mehr als das Vierfache.

Auffallend ist, dass die Bw. laut Mietvertrag die Betriebs- und Energiekosten für die angemieteten Räume zu tragen gehabt hätte, in den im Akt befindlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen aber keine derartigen Positionen zu finden sind. Der tatsächliche Verlust liegt also in allen Jahren über dem erklärten Verlust. Weiters weist dieser Umstand darauf hin, dass die Vermietung des Liegenschaftsteiles nicht zu fremdüblichen Konditionen erfolgte, denn einem fremden Mieter wären wohl die anteiligen Betriebs- und Energiekosten verrechnet worden. Überdies ist aus dem Mietvertrag nicht ersichtlich, dass die Mieterin einer Überlassung des Mietobjektes an fremde Dritte (Fremdanmietung lt. Beantwortung des Fragenvorhalt um Tages- bzw. Halbtagspauschale möglich und zwar ohne Anrechnung auf das Mietentgelt der Bw.) zu gestatten hätte. Der Umstand, dass derartige Vermietungen von vermieteten Räumen durch die MEG an fremde Dritte angeboten werden, lässt den Rückschluss zu, dass die Mieterin das Gebäude jedenfalls nur zeitweilig nutzt, aber den vollen Mietpreis zu entrichten hat. Wenn tatsächlich keine Energiekosten angefallen wären, lässt dieser Umstand den Schluss zu, dass die Räume gar nicht benützt worden waren.

Weiters scheinen in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen keinerlei Ausgaben für Telefon- oder Internetkosten auf, was den Schluss zulässt, dass diese verlusterhöhenden Ausgaben ebenfalls fehlen. Sind derartige Kosten jedoch nicht angefallen und deshalb nicht als Ausgaben dargestellt, drängt sich die Frage auf, wie die Bw. diesfalls für potentielle Kunden erreichbar sein sollte.

Die Bw. legte folgende Diplome bzw. Bestätigungen zum Nachweis ihrer Fortbildung vor:

Diplom	Ausgestellt am
Mental Trainerin	5. Jänner 2004
Kindermentaltrainerin	7. März 2004
Lebens- und Sozialberaterin	23. Oktober 2005
Suchtberaterin	14. Mai 2007
Psychotherapeutisches Propädeutikum	28. Juni 2007
Weiterbildung klinische Hypnose	5. Mai 2012
Abschlusszertifikat für psychotherapeutisches Fachspezifikum - systemische Familientherapie	15. Mai 2012
Teilnahmebestätigung für Sexuologische Basiskompetenz	29. April 2012

Laut Schreiben vom 31. Mai 2012 verrechnet die Bw. derzeit für eine Therapiestunde € 80,00 und erwartet im Jahr 2012 Einnahmen von € 17.000,00. Dieser Betrag ergebe sich aus einer Hochrechnung der Monate 1-5/2012, die Berechnungsweise der Hochrechnung wurde jedoch nicht bekannt gegeben und kann daher auf ihre Schlüssigkeit hin nicht überprüft werden. Im

Mai 2012 beantragte die Bw. beim BM für Gesundheit die Eintragung in die Psychotherapeutenliste.

Strittig ist die Frage, ob die Tätigkeit der Bw. als Einkunftsquelle einzustufen ist oder als Liebhaberei einzustufen ist. Der Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl Nr. 33/1993 idF BGBl II Nr. 358/1997 lautet auszugweise:

§ 1. (1) Einkünfte liegen 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.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

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

Gemäß [§ 2 LVO](#) BGBl Nr. 33/1993 idF BGBl II Nr. 358/1997 ist das Vorliegen der Gesamtgewinnabsicht bei Verlustanfall aus Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. **Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).**

Nach [§ 2 Abs. 2 LVO](#) liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens



jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung 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. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Die Beurteilung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht ist demnach für jede gesondert Einheit zu prüfen – bezogen auf die Bw. bedeutet das, dass allfällige Überschüsse aus der Vermietungstätigkeit den Gesamtverlust der selbständigen Tätigkeit nicht betreffen bzw. verringern. Die von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vorgenommene Saldierung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb/selbständiger Arbeit mit den Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung für die Klärung des Vorliegens von Liebhaberei bei den betrieblichen Einkünften ist daher gemäß [§ 1 Abs. 1 LVO](#) nicht zulässig ist.

Wenn die Bw. in ihrer Berufung ausführt, dass die von ihr ausgeführte Tätigkeit nicht unter Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#) fällt, kann dieser Ansicht zugestimmt werden. Die Tätigkeit eines Psychotherapeuten fällt grundsätzlich unter Tätigkeiten bei welchen nicht von Hobby-Tätigkeiten auszugehen ist, sondern wird im Regelfall zur Einkunftserzielung ausgeübt. Da [§ 1 Abs. 2 LVO](#) von einer typisierenden Betrachtungsweise ausgeht und die Tätigkeit der Bw. nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt, ist die Betätigung der Bw. daher unter [§ 1 Abs. 1 LVO](#) zu subsumieren. Daher ist ein Anlaufzeitraum von drei Jahren ab Betriebseröffnung bzw. fünf Jahren ab dem ersten Anfallen von Verlusten zu berücksichtigen.

Die Bw. erzielte aus ihrer Tätigkeit erstmals im Jahr 2006 Einnahmen, bis zu diesem Zeitpunkt waren seit 2003 lediglich Ausgaben, welche im Wesentlichen aus Aus- und Fortbildungskosten bestanden hatten, angefallen. Im Jahr 2006 mietete sie den oben erwähnten Seminarraum von der MEG an. Nach Ansicht des UFS erst daher ab diesem Jahr (2006) die tatsächliche Betriebseröffnung anzunehmen. Der Anlaufzeitraum iSd [§ 2 LVO](#) beginnt mit dem ersten Anfallen von Verlusten – somit im Jahr 2003 – und währt maximal fünf Jahre. Die tatsächliche Betriebseröffnung fand im vierten Jahr statt, der Anlaufzeitraum endete daher Ende 2007. Mit Ende des Anlaufzeitraumes ist unter Einbeziehung desselben anhand objektiver Kriterien zu prüfen, ob eine Betätigung auf Dauer gesehen geeignet ist Gewinne abzuwerfen.

Bei ertragsorientierten Betätigungen steht grundsätzlich das subjektive Ertragsstreben im Mittelpunkt der Betrachtung. Die in [§ 1 Abs. 1 LVO](#) angesprochene Absicht ist allerdings ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann steuerlich erheblich wird, wenn er durch Manifestation, d. h. durch entsprechende Handlungen, in die Außenwelt tritt (VwGH 19.3.2008, [2005/15/0151](#)). Die Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu „wollen“, muss daher anhand objektiver - d. h. für Dritte nachvollziehbarer - Kriterien - insbesondere an Hand der in [§ 2 Abs. 1 LVO](#) genannten - beurteilt werden können (VwGH 20.4.2006, [2004/15/0038](#), 16.5.2007, 2002/14/0083).

Die (behauptete) Absicht, Gewinne zu erzielen, genügt somit nicht: Besteht objektiv keine Möglichkeit, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der subjektive Wille hiezu für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus (VwGH 29.1.2003, [97/13/0015](#)).

Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, sind irrelevant (VwGH 27.5.1999, [97/15/0113](#); 12.8.1994, [94/14/0025](#); 30.7.2002, [96/14/0020](#); 11.11.2008,

Stellt sich bei einer Tätigkeit iSd [§ 1 Abs. 1 LVO](#) nach mehreren Jahren heraus, dass sie in der ausgeführten Form nicht erfolbringend ist, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt Einkunftsquelle sein. Wird sie dann nicht eingestellt, ist sie ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei (VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#); 16.5.2007, [2002/14/0083](#), 11.11.2008, 2006/13/124). Eine Betätigung ist nicht erfolbringend, wenn sich der Stpfl. (schon) zu Beginn des Streitzeitraumes bei im Wesentlichen unveränderter Fortsetzung keine Hoffnung auf einen zukünftigen Gesamterfolg in einem angemessenen Zeitraum machen durfte (UFS 16.10.2007, RV/0205-G/07).

Die Gesamtgewinn- oder Gesamtüberschusserzielungsabsicht bei Verlusten aus einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung ist anhand der in [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO](#) genannten Umstände zu überprüfen („Kriterienprüfung“). Die Kriterienprüfung der LVO ist eine demonstrative Aufzählung, die als Akt der Beweiswürdigung anzusehen ist (VwGH 30.7.2002, [96/14/0020](#); BFH 9.7.2002 IX R 57/00, BStBl 2003 II 695).

Zunächst ist es zwar zutreffend, dass die Verluste der Bw. in den Jahren ab 2007 sowohl absolut als auch in Relation zu den Einnahmen rückläufig waren, aber dennoch auch diesen Jahren weitere Verluste – wie Bw. selbst ausführt ohne Änderung der Bewirtschaftungsart oder Tätigkeitsintensität – hingenommen wurden. Betrachtet man das Betriebsergebnis der Bw. im Jahr 2007, ist zu erkennen, dass trotz völlig fehlender Einnahmen, Ausgaben für Mieten in Höhe von über € 10.000,00 angefallen waren. Zusätzlich fielen weitere Fortbildungs- und Reisekosten an.

Dem Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 6 misst der Verwaltungsgerichtshof von allen sechs oben angeführten Kriterien für die Liebhabereibeurteilung die größte Bedeutung zu (VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#)). In diesem Zusammenhang ist vor allem zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die zur Verbesserung der Ertragslage führen. Insbesondere ist zu untersuchen, ob Maßnahmen ergriffen werden, die zu einer Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung geeignet sind.

Wie bereits dargestellt, hat die Berufungswerberin im gegenständlichen Fall trotz bereits vorangegangener langjähriger Verlustphase im berufsgegenständlichen Zeitraum laut eigenen Angaben ihre Unternehmensstrategie nicht verändert, obwohl dies auf Grund der evidenten Stagnation bzw. dem völligen Fehlen von Einnahmen dringend nötig gewesen wäre.

Aus dem Umstand, dass die Bw. ab 2007 weitere Fortbildungskurse besuchte, kann grundsätzlich abgeleitet werden, dass sie bemüht war ihr Leistungsangebot zu erweitern um einen größeren Kundenkreis ansprechen zu können und dadurch (höhere) Einnahmen zu erzielen. Gleichzeitig darf aber nicht übersehen werden, dass ein gesamtgewinnorientierter Unternehmer bei einer derartigen Verlustsituation ohne (wesentliche) Einnahmen auch ausgabenseitige Maßnahmen zur Verlustverringerung setzen muss um auf dem Markt sinnvoll agieren zu können. Im Fall der Bw. stechen die hohen Mietaufwendungen besonders ins Auge. Beachtet man weiters den Umstand, dass die Bw. den angemieteten Seminarraum zB. im Jahr 2007 gar nicht zur Abhaltung von Seminaren nutzte, wäre im Hinblick auf die bestehende Gesamtgewinnorientierung zu erwarten, dass dieser kostenintensive Mietvertrag ehestmöglich gekündigt wird, was zu einer sofortigen Ausgabenminderung von mehr als € 10.000,00 führen würde. Noch dazu deshalb, weil für den Fall, dass sie den Seminarraum in den kommenden Jahren doch benötigen sollte, unstrittig die Möglichkeit bestand, diesen kostengünstig tageweise – wie jeder fremde Dritte auch - von der MEG anzumieten. Der hohe Mietaufwand in Verbindung mit dem geringen Auftragsvolumen sind die wesentlichsten Umstände warum die Bw. im Vergleich mit anderen gleichartigen Betrieben bislang keinen Gewinn erzielen konnte. Wesentliche Konsequenzen zur Verbesserung dieser Situation wurden seitens der Bw. nicht gezogen. Der Umstand, dass die Bw. nach Ablauf des Anlaufzeitraumes Ende 2007 ausgabenseitig keinerlei Umstrukturierungsmaßnahmen setzte, lässt den Schluss zu, dass der Grund für die unverändert verlustträchtige Fortführung des Betriebes in der Privatsphäre der Bw. gelegen und nicht vom Streben nach einem Gesamtgewinn getragen war.

In diesem Zusammenhang sollte nicht unerwähnt bleiben, dass die bei der MEG anfallenden Umsatzsteuerzahllasten bei der Bw. mangels Vorsteuerabzugsberechtigung das steuerpflichtige Einkommen minderten und damit in den Streitjahren zu einer anteiligen Lohnsteuerrückzahlung führten. Eine Kündigung des Mietvertrages hätte bei fehlender

Neuvermietung – welcher bei unter den gegebenen Begleitumständen sicher schwierig bis unmöglich gewesen wäre – zu einer Vorsteuerkorrektur im Bereich der MEG geführt.

Wenn auch nicht geleugnet werden kann, dass die Bw. offenbar bemüht war durch zusätzliche Ausbildungen ein breiteres Beratungsspektrum anbieten zu können, muss vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt her festgestellt werden, dass die Einnahmensituation der Berufungswerberin nach einer so langen und ausnahmslosen Verlustphase aus objektiver Sicht unbedingt nach strukturverbessernden Maßnahmen und Kosteneinsparungen verlangt hätte. Die Beibehaltung eines ungenützten Seminarraumes und gleichzeitiger Arbeitszeitbindung durch den Besuch umfangreicher Fortbildungsveranstaltungen erscheint diesfalls nicht mehr vertretbar. Anstatt dringend notwendige Kosteneinsparungen umzusetzen wurden im Gegenteil wurde durch den Besuch weiterer Fortbildungen zusätzliche Ausgaben getätigt.

Andere geeignete Maßnahmen zur Strukturverbesserung vermochte die Berufungswerberin - trotz Aufforderung im Vorhaltsschreiben - nicht konkret aufzuzeigen.

Vom objektiven Standpunkt her wäre im gegenständlichen Fall auch eine Aufgabe der Tätigkeit ins Auge zu fassen gewesen, denn als Verbesserungsmaßnahme kann ebenso das Einstellen der Tätigkeit gesehen werden (siehe Doralt/Renner, EStG, Tz 424 zu § 2 LVO). Das Festhalten an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht sinnvollen Betätigung müsste nämlich - so die Rechtsprechung - eine Beurteilung als Liebhaberei nach sich ziehen (VwGH 28.2.2002, [96/15/0219](#)).

Weiters ist festzustellen, dass seit der Eröffnung des Betriebes im Jahr 2003 bis zum Jahr 2011 (9.Jahr) mittlerweile ein Gesamtverlust von rd. € 117.000,00 angefallen ist. Im Jahr 2012 (10.Jahr) wird nach den Ausführungen der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Mai 2012 mit einem ausgeglichenen Ergebnis gerechnet. Weshalb unter Annahme der Richtigkeit der angestellten Berechnungen (siehe oben bzw. auch unten) nach zehn Jahren ein Gesamtverlust von € 117.000,00 durch Gewinne in Folgeperioden auszugleichen sein wird. Wenn die Bw. lt. Vorhaltsbeantwortung einen Gesamtgewinn nach zwölf bis vierzehn Jahren erwartet, bedeutet das, dass sie ab 2013 einen jährlichen Gewinn von mindestens € 29.250,00 erwirtschaften muss, um im 14.Betriebsjahr die bislang eingetretenen Verluste aufgeholt zu haben. Stellt man diesem Umstand die geschätzten Umsätze für 2013, 2014 und 2015 mit € 30.000, € 32.000, € 35.000 gegenüber und berücksichtigt gleichzeitig ausgabenseitig lediglich den jährlichen Mietaufwand (ohne allfällige Indexanpassung) von € 11.224,00 zeigt sich, dass die von der Bw. angestellten Berechnungen jeglicher tatsächlichen Grundlage entbehren. Bei Annahme eines Zeitraumes von 12 Jahren – also bis 2014 - reicht nicht einmal der prognostizierte Umsatz um den Gesamtverlust abzudecken. Selbst unter

Beachtung der uneinbringlich gewordenen Honorarforderung 2009 von € 6.200,00 als Unwägbarkeit verändert sich dieses Gesamtbild nicht.

Zu den von der Bw. angestellten Berechnungen hinsichtlich Umsatzerwartungen ist festzustellen, dass die erwarteten Umsätze aus den Unterlagen in keiner Weise nachvollziehbar sind. Bereits die Umsätze für das Jahr 2012 wurden lt. Vorhaltsbeantwortung „hochgerechnet“, wobei die Berechnungsgrundlagen für diese Hochrechnung nicht offengelegt wurden. Zu beachten ist dabei, dass die Bw. im Vorhalt aufgefordert worden war, die übernommen und/ oder abgerechneten Aufträge 2012 bekannt zu geben. Eine derartige Bekanntgabe erfolgte nicht, es wurde lediglich der hochgerechnete Betrag mitgeteilt. Eine objektive Nachvollziehbarkeit dieser Berechnungen besteht daher nicht. Warum sich die (nicht nachvollziehbar hochgerechneten) Umsätze von 2012 auf 2013 nahezu verdoppeln sollten bleibt vollkommen ungeklärt und scheint sich eher an den Wünschen der Bw. zu orientieren, denn an bestehenden oder in Aussicht genommenen Auftragsverhältnissen. Wären konkrete Verhandlungen über zukünftige Auftragsverhältnisse bereits im Gange, wäre wohl zu erwarten, dass die Bw. diese entsprechend dem Vorhalt im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung bekannt gegeben hätte. Der Hinweis auf ein Überweisungsnetzwerk mit örtlichen Medizinerinnen steht nicht nachvollziehbar im Raum. Es wäre an der Bw. gelegen gewesen, die entsprechenden Vertragsverhältnisse im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung darzustellen und offen zu legen. Bloße nicht nachvollziehbare Behauptungen reichen nicht aus, das Gesamtgewinnstreben zu belegen.

Im Akt befindet sich zudem eine Aufstellung der Einnahmen des Jahres 2009 aus der erkennbar ist, dass sich die von der Bw. verrechneten Beträge zumeist in Größenordnungen zwischen € 40,00 und € 100,00 bewegten, die größeren Beträge (1x € 2.655,00, 1x € 660,00 und 1x € 375,00) tragen jeweils den Vermerk „fakturierte Rechnung noch offen“. Es handelt sich bei letzteren Beträgen offenbar um einen Teil jener Rechnung die im Ausmaß von insgesamt € 6.200,00 „abgeschrieben“ werden mussten. Überdies ist festzustellen, dass nur an insgesamt fünf Kalendertagen im Jahr mehr als eine Rechnung ausgestellt worden war. Die tatsächlich erzielten Einnahmen aus diesen Rechnungen betrugen dabei maximal € 208. In einem im Akt abgelegten Schreiben vom 23. Jänner 2009 teilt die Bw. dem Leiter des Gesundheitsressort X mit an zwei Tagen/Woche für jeweils maximal zwei Arbeitseinheiten à 50 min zu je € 30,00 zur Verfügung zu stehen. Da das Gesundheitsressort X damals der einzige potentielle Dauerkunde der Bw. war, ist aus diesem Schreiben erkennbar in welcher Intensität die Bw. ihre Tätigkeit ausübt. Wie die Bw. selbst ausführt erwartete sie sich aus der Tätigkeit für das Gesundheitsressort X einen Jahresumsatz für 2009 von € 30.000. Nur ein Honorardisput habe sie veranlasst diese Zusammenarbeit zu beenden. Dieses Vorbringen ist im Lichte des oben erwähnten Schreibens vollkommen unrealistisch und widersprüchlich

(Jahresumsatzberechnung: 52 Wochen mal 4 Arbeitseinheiten mal € 30,00 ergibt einen Jahresumsatz von € 6.240,00). Das damalige Vorbringen lässt auch die nunmehrigen Umsatzprognosen in Zusammenschau mit dem Vorbringen der unveränderten Tätigkeitsausübung als ebenso unrealistisch erscheinen. Wie die Bw. aus einem derartigen Tätigkeitsumfang einen Jahresumsatz von über € 30.000,00 erzielen will bleibt auch bei der mit Schreiben vom 31. Mai 2012 bekanntgegebenen Erhöhung des Stundensatzes auf € 80,00 (bezogen auf 50min Arbeitseinheit daher € 67,00) völlig unklar ( $52 \times 4 \times 67 = 13.936$ ). Ein Jahresumsatz von 30.000,00 würde bedeuten, dass die Bw. unter Annahme von 250 Arbeitstagen (also fünf Arbeitstagen pro Woche) im Jahr einen Tagesumsatz von € 120,00 (also mind. 1,5 Stunden nahezu 2 Arbeitseinheiten täglich) machen müsste. Dieser Betrag erhöht sich entsprechend, wenn 4-5 Wochen Urlaub im Jahr sowie zusätzlich Feiertage und Fortbildungszeiten berücksichtigt werden bzw. wenn sie Tätigkeit nur an zwei Tagen/ Woche ausübt. Beachtet man dabei die Ausführungen der Bw., dass seit Beginn der Tätigkeit keine Änderung in der Bewirtschaftungsweise eingetreten ist, sind derartige Umsatzziele nicht erreichbar. Zusätzlich ist aus den im bisherigen Verfahren vorgelegten Unterlagen erkennbar, dass die von der Bw. bekanntgegebenen, erwarteten Umsatzerlöse bislang niemals erreicht worden waren, obwohl sie weit realistischer erschienen als das Umsatzziel 2013 und Folgejahre. Ergänzend sei auch darauf verwiesen, dass die Bw. im obigen Schreiben an das Gesundheitsressort X ausdrücklich um die Zurverfügungstellung eines geeigneten Raumes für die Therapiesitzungen ersucht und nicht ihren eigenen Seminarraum anbietet.

Um bei einer Tätigkeit, die sich ihrem Erscheinungsbild nach als Gewerbebetrieb darstellt, von Liebhaberei sprechen zu können, wird regelmäßig ein mehrjähriger Zeitraum herangezogen werden müssen, um die mangelnde Ertragsfähigkeit eines Betriebes annehmen zu können (VwGH 9.5.1995, [95/14/0001](#)). Es kann somit nur eine langfristige Erzielung von Verlusten zur Umqualifizierung einer Einkunftsquelle führen. Darunter ist ein Zeitraum zu verstehen, der im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsmäßigen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Die Judikatur vor Geltung der Liebhabereiverordnung(en) hat bei "gewöhnlichen" Erwerbseinkünften einen Zeitrahmen von etwa acht Jahren als Richtschnur vorgegeben (VwGH 25.6.1985, [85/14/0022](#); VwGH 18.11.1987, [86/13/0132](#)). Dieser Judikaturgrundsatz kann auf Zeiträume in welchen die LVO anzuwenden ist unverändert übernommen werden. In diesem Zusammenhang sei auf die Entscheidung des UFS, RV/1488-W/06 vom 16.10.2006 verwiesen, in welcher ebenfalls ein etwa achtjähriger Beobachtungszeitraum als angemessen angesehen wird.

Im gegenständlichen Fall liegen endgültige und unstrittige Ergebnisse für neun Jahre vor, in welchen ausschließlich Verluste erzielt wurden. Beachtet man, dass die Bw. – abgesehen von

den als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträgen – in ihrem Unternehmen kein nennenswertes Kapital in Form von Anlage- oder Umlaufvermögen eingesetzt hat, können auch keine stille Reserven entstanden sein. Ein Firmenwert erscheint aufgrund des Tätigkeitsumfanges des Bw. ebenfalls nicht erkennbar. Daher kann kein zu berücksichtigender Veräußerungsgewinn anfallen. Die Behauptungen der Bw. eine angemessene Verzinsung für das eingesetzte Kapital erwirtschaften zu wollen, können daher nicht in objektivierbarer Weise nachvollzogen werden.

Das Vorbringen der Bw., dass ein Gesamtüberschuss erst nach zwanzig Jahren eintreten muss, ist für Betätigungen, welche nicht die Vermietung von Grundstücken betrifft, unzutreffend. Dies ergibt sich eindeutig aus der Formulierung des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) welcher einen absehbaren Zeitraum von zwanzig Jahren für die Erzielung von Gesamtüberschüssen eindeutig nur für Betätigungen iSd [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) festlegt. [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) lautet: „...aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen, Eigenheimen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“. Aus dieser Formulierung kann keineswegs geschlossen werden, dass auch für alle anderen Betätigungen von einem zwanzigjährigen Beobachtungszeitraum auszugehen ist. Die Bw. verweist zwar auf diesbezügliche Judikatur des VwGH, nennt aber kein Judikat in welchem der VwGH Derartiges ausgesprochen hätte.

Nicht übersehen werden sollte weiters der Umstand, dass die Bw. - wie oben dargestellt - in ihren Einnahmen-Ausgabenrechnungen nicht alle Aufwendungen erfasst hat (Energie- und Telefon/Internetkosten). Wenn die Bw. tatsächlich daran interessiert ist, Gesamtüberschüsse aus ihrer Tätigkeit zu erzielen, ist wohl in erster Linie wesentlich, sämtliche anfallenden Aufwendungen den zu erzielenden/ erzielten Einnahmen gegenüber zu stellen um das Erreichen der Gewinnschwelle überhaupt zu erkennen. Gerade der Umstand, dass die Bw. nicht alle Ausgaben ansetzte, deutet darauf hin, dass eben nicht die Deckung der Ausgaben bzw. Gewinnerzielung, sondern andere Motivationen für die Ausübung der Betätigung im Vordergrund stehen. Sollten Energiekosten tatsächlich nicht angefallen sein, ist dies ein Hinweis, dass die Bw. die angemieteten Räume gar nicht verwendete. Das ließe, bezogen auf den Umstand, dass die Mieten die Hauptausgabe darstellten, erkennen, dass die Tätigkeit nicht gewinnorientiert sein kann, da diesfalls eine Kündigung des Mietvertrages vorgenommen worden wäre. Zur Problematik der fehlenden Ausgaben für Telefon und/oder Internet siehe oben. Fehlende Erreichbarkeit für potentielle Kunden schließt eine gewinnorientierte Tätigkeit von vornherein aus.

Das bezüglich der Gewinnorientierung ohnehin vage Vorbringen ist nicht objektiv nachvollziehbar.

Das Vorbringen der Möglichkeit der Ausübung der Tätigkeit bis ins hohe Alter und dem damit zu erwartenden Gesamtgewinn unter Hinweis auf bekannte Psychologen ist nicht geeignet diese Einschätzung zu ändern. Die angesprochenen Personen waren bereits viele Jahre vor Erreichung des Pensionsalters als anerkannte Spezialisten auf ihren Gebieten tätig und führten daher ihr Lebenswerk im Alter aufgrund eines bestehenden Kundenkreises aus früheren Jahren fort bzw. wurden literarisch tätig. Die Bw. befindet sich wie sie selbst ausführt in der Aufbauphase, weshalb der gezogene Vergleich mit diesen Personen nicht zielführend ist. Überdies sollte die gesundheitliche Vorbelastung der Bw., die letztlich zu einer vorzeitigen Pensionierung geführt hatte, bei derartigen Zukunftsüberlegungen nicht außer Acht gelassen werden.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass aufgrund der gebotenen Kriterienprüfung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht zu erkennen ist, dass die Bw. ihre Tätigkeit derartig zielstrebig verfolgt, dass eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände iSd [§ 1 Abs. 1 LVO](#) erkannt werden kann. Die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. beschränken sich auf allgemeine Ausführungen zur Marktsituation und substantiierte Behauptungen bzw. sind unschlüssig. Die Bw. vermag mit ihrem Vorbringen die behauptete Gesamtgewinnerzielungsabsicht weder nachzuweisen noch glaubhaft zu machen. Da die Bw. weder im noch nach Ende des Anlaufzeitraumes keinerlei zielführende Maßnahmen zur Verbesserung der Gesamtertragssituation setzte, war ab Ende des Anlaufzeitraumes vom Vorliegen einer Liebhabereibetätigung auszugehen.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 12. Juli 2012