



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 1230 Wien, K-Gasse, vertreten durch Stb., vom 17. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Jänner 2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog in den Streitjahren 2007 bis 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bis zum 30. November 2007 war er bei der S. beschäftigt und wurde mit 1. Dezember 2007 in den Ruhestand versetzt. Ab dem Jahr 2007 erklärte der Bw. in seinen Einkommensteuererklärungen folgende negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 2007: € 5.094,94; 2008: € 4.265,04 und 2009: € 10.387,46. Anlässlich einer beim Bw. durchgeführten Betriebsprüfung, welche den Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 umfasste, wurde die folgende berufsgegenständliche, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2010 und im Betriebsprüfungsbericht vom 10. Jänner

2011 dargestellte, Feststellung getroffen: Der Bw. habe im Jahr 2007 eine Ausbildung zum Intuitions- und Bewusstseinstrainer absolviert und im Dezember 2007 einen Gewerbeschein erworben. Danach habe er begonnen, diese Tätigkeit selbständig auszuüben. Gleichzeitig habe er seine nichtselbständige Tätigkeit beendet und sei in den Ruhestand getreten. In weiterer Folge habe er sich noch als energetischer Masseur sowie als Deeksha-Trainer ausbilden lassen. In den Jahren 2007 bis 2009 seien vom Bw. Einnahmen in Höhe von rund € 500 und Ausgaben in Höhe von rund € 20.000 erklärt worden. Aus den vom Bw. beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen 2010 seien weiterhin keinen nennenswerten Einnahmen ersichtlich. Der Bw. habe angegeben, in Zukunft fünf Personen pro Woche gegen ein Entgelt von jeweils € 80 behandeln zu wollen. Dies ergebe bei 45 Arbeitswochen einen Betrag von jährlich € 18.000. Die Betriebsprüfung habe jedoch festgestellt, dass der Bw. in den Jahren 2007 bis 2009 insgesamt nur acht Personen betreut und lediglich Einnahmen in Höhe von rund € 500 erzielt habe. Angesichts dieser wirtschaftlichen Ergebnisse seien die prognostizierten Angaben des Bw. nicht nachvollziehbar und auch für die Zukunft nicht realistisch. Allfällige Einnahmensteigerungen würden mit höheren Aufwendungen (Erstellung einer Homepage, Anmietung eines Objektes) in Zusammenhang stehen und die bereits bis Ende 2010 angefallenen Verluste von rund € 30.000 „während eines in der Pension überschaubaren Zeitraumes“ nicht ohne weiteres wettmachen. Da das wirtschaftliche Ergebnis über vier Jahre hindurch nur in Verlusten bestanden habe, sei die gewerbliche Tätigkeit des Bw. bis dato unter Einbeziehung der bisherigen Art der Wirtschaftsführung jedenfalls nicht als objektiv ertragsfähig anzusehen. Der Bw. habe sich schon während seines Angestelltenverhältnisses mit der Methodik der Intuitionswissenschaften auseinandergesetzt. Nach Antritt seiner Pension habe er diese Tätigkeit in einer derart (unwirtschaftlichen) Art und Weise bzw. Umfang betrieben, dass man sie als in der Lebensführung begründete Neigung einstufen müsse. *„Mangels einer konkreten Finanzierungsform neben seinen Pensionsbezügen“* sei die Betätigung des Bw. in den geprüften Jahren 2007 bis 2009 sowohl in einkommen- als auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht als Liebhaberei anzusehen.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 18. Jänner 2011 nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2011 erhob der Bw. fristgerecht Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 und begründete diese wie folgt: Es liege keine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (LVO) vor, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurück zu

führen wäre. Naturgemäß sei beim Bw. ein Interesse an der Tätigkeit vorgelegen, was allerdings bei jeder Wahl der Ausbildung bzw. des Berufs der Fall sein sollte. Ebenso fehle der Zusammenhang zwischen der konkreten Tätigkeit und der in der Lebensführung begründeten Neigung. Die Tätigkeit wäre grundsätzlich auf die Behandlung Dritter ausgerichtet und gemäß § 1 Abs. 1 der LVO durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Anhand der objektiven Umstände wäre diese Absicht auch nachvollziehbar. Der Bw. sei nach 25jähriger Tätigkeit bei der S. mit 1. Dezember 2007 im Alter von 56 Jahren von Amts wegen in den Ruhestand versetzt worden. Da sich dies bereits Ende 2006/Anfang 2007 abzuzeichnen begonnen habe, habe der Bw. im Jahr 2007 erwogen, im letzten Jahr seiner aktiven Tätigkeit als Dienstnehmer eine Ausbildung in Angriff zu nehmen. Der Entschluss zur Ausbildung habe eine weitere Begründung darin gehabt, dass er nochmals eine Familie gründen und entsprechend finanziell vorsorgen wollte. Im März 2008 sei sein Sohn geboren. Der Bw. habe im Jahr 2007 an der Akademie der Intuitionswissenschaften X. in Y. (Niederösterreich) die Ausbildung zum Intuitions- und Bewusstseinstrainer mittels Diplomarbeit und Diplomprüfung absolviert. Ergänzend werde dazu angemerkt, dass die Akademie der Intuitionswissenschaften X. vom Land Niederösterreich in die Liste anerkannter Bildungsträger aufgenommen worden sei (vgl. Schreiben der Donau Universität Krems vom 15. Oktober 2007). Auch in anderen österreichischen Bundesländern wäre diese Akademie als Bildungsträger anerkannt. Diese Ausbildung wäre vom Bw. insbesondere deshalb gewählt worden, weil der Intuitions- und Bewusstseinstrainer zu den so genannten „Energetikern“ gehöre und dieser Zweig der gewerblichen Dienstleister sehr großes Erfolgspotential habe. Derzeit gebe es, ohne Lebensberater und ohne die den Lebensberatern artverwandten Berufe, rund 6.000 praktizierende Energetiker in Wien (Stand 12/2010 bei der Wirtschaftskammer Österreich), wobei die Ergebnissituation durchwegs positiv und entsprechendes Kundenpotential vorhanden wäre.

Gemäß § 2 der LVO sei bei Anfallen von Verlusten bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen anhand diverser Umstände zu überprüfen. Der Bw. habe am 4. November 2007 mit der Ablegung der Diplomprüfung seine Ausbildung abgeschlossen und am 4. Dezember 2007 die Gewerbescheine „Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit (Energetik)“ und „Organisation von privaten Veranstaltungen (Schulungen und Seminare)“ gelöst. Der Verlust des Jahres 2007 aus der gewerblichen Tätigkeit habe nahezu ausschließlich aus Kurs- und Seminarbeiträgen, Fahrtkosten und Fachbüchern bestanden. Die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit sei erst mit Beginn des Jahres 2008 erfolgt. Im Jahr 2008 sei ein Arbeitsbereich im Wohnungsverband eingerichtet und mittels regelmäßigen Rundmails an ca. 150 Mailadressen um Kunden geworben worden. Darüber hinaus seien vertiefende Seminare und Workshops

besucht und die Ausbildung zum energetischen Masseur und Fußreflexzonenmasseur abgeschlossen worden. Die gewerbliche Tätigkeit des Jahres 2008 habe einen Verlust ergeben, der im Wesentlichen auf Weiterbildungskosten zurückzuführen sei. Die Höhe der Einnahmen sei leider äußerst gering gewesen, nicht zuletzt aufgrund der Wirtschaftskrise, die bekanntermaßen in diesem Ausmaß noch nie dagewesen wäre. Die Wirtschaftskrise sei als Unwägbarkeit dieses und auch des folgenden Jahres zu nennen. In weiterer Folge seien im Jahr 2009 ergänzende Ausbildungen absolviert worden um das Angebot der Leistungen zu erweitern. Um auch die Zusatzleistungen entsprechend anbieten zu können seien geeignete Räumlichkeiten zu Anmietung gesucht worden. In der zweiten Jahreshälfte hätten schlussendlich passende Räumlichkeiten, sowohl hinsichtlich der Größe als auch den finanziellen Möglichkeiten entsprechend, gefunden und angemietet werden können. Ab November 2009 seien vom Bw. Praxisräume angemietet und den Erfordernissen entsprechend adaptiert worden. Weiterhin seien regelmäßig Rundmails an ca. 150 Mailadressen versendet worden. Das Internet, als die unserer Zeit gemäße Plattform, sei zur Schaltung von Inseraten genutzt worden. Trotz gestiegener Einnahmen sei für das Jahr 2009 ein Verlust aus der gewerblichen Tätigkeit zu verzeichnen gewesen, resultierend aus den Ausgaben für die ergänzenden Ausbildungen und den Ausgaben im Zusammenhang mit der Adaptierung und Einrichtung der angemieteten Praxisräume.

Zu den einzelnen Punkten der Kriterienprüfung gemäß § 2 LVO sei daher festzustellen, dass

1. die Verluste der Jahre 2007 bis 2009 auf Aus- und Fortbildungsausgaben und Einrichtung bzw. Adaptierung von Praxisräumen zurück zu führen seien, wobei die Tätigkeit Anfang 2008 aufgenommen worden wäre.

2. Im Hinblick auf die angebotenen Leistungen marktgerechtes Verhalten mittels Internetnutzung für Rundmails und Inserate vorliege. Außerdem sei ein Folder aufgelegt worden, der der Berufung beiliege.

3. Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich Preisgestaltung vorliege. Es seien Meditationsabende zu € 15 pro Person, Einzelsitzungen mit einem Stundenpreis von € 60, Energiebehandlung in Form von Deeksha-Abenden zu € 15,00 pro Person angeboten worden, was der üblichen Preisgestaltung im Bereich dieser Tätigkeit entspreche.

4. Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Erweiterung des Angebots erfolgt seien

5. Wie aus der beiliegenden Planungsrechnung ersichtlich sei, werde mit einem Jahresgewinn von rund € 13.500 gerechnet. Mit einer 90minütigen Einzelsitzung pro Tag an 5 Tagen pro Woche, einem Meditationsabend pro Woche mit fünf Teilnehmern und einem Deeksha-Abend pro Woche mit fünf Teilnehmern wäre bei der Planungsrechnung sehr vorsichtig kalkuliert worden.

Da der Bw. mindestens bis zur Erreichung des Regelpensionsalters von 65 Jahren tätig sein werde, würden von 2007 bis 2016, also über einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren, Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb erzielt werden. Ausgehend vom Gesamtverlust im Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 in Höhe von rund € 19.300 werde innerhalb von zwei Jahren mit Gewinnen laut Planungsrechnung ein Totalgewinn erzielt werden. Selbst wenn die Gewinnermittlung für 2010 einen Verlust ergeben sollte, liege mit Ablauf des 6. Jahres ein Totalgewinn vor. Die Betätigung sei somit unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen objektiv geeignet, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen und den Einkünften gemäß § 1 Abs. 1 der LVO zuzuordnen. Die Bestimmung gemäß § 2 LVO über die Anerkennung von Ausgaben für einen Anlaufzeitraum von drei Jahren ab Beginn der Betätigung (Jahr 2008) bzw. maximal fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben (2007) seien somit anzuwenden.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2012 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zur Berufung Stellung: Der Bw. bezeichne sich als Mental-, Intuitions- und Bewusstseinstrainer sowie energetischer Masseur. Das Berufsbild des vergleichbaren Energetikers umfasse Tätigkeiten, die sich auf das wissenschaftlich nicht belegbare Energiefeld, das alles umgibt und durchdringt, beziehen und schließe jede Form von Lebensenergie und Energiefluss mit ein. Im Falle einer nachhaltigen, ernstgemeinten, im aktiven Erwerbsleben ausgeübten Tätigkeit handle es sich um eine erwerbswirtschaftliche Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO. Im Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 seien vom Bw. Einnahmen in Höhe von lediglich € 500 erklärt worden, diesen stünde ein „*exorbitanter*“ Gesamtverlust in Höhe von € 19.747 gegenüber. Auch in den folgenden Jahren 2010 und 2011 wäre die Tätigkeit des Bw. verlustbringend gewesen. Umgerechnet auf die Anzahl der laut Planungsrechnung betreuten Klienten habe der Bw. im gesamten Jahr 2008 ca. 5 Personen betreut, was vergleichsweise einem einzigen „Deekshaabend“ (1 Gruppenbetreuung: *„Aktivierung jenes Teils v Gehirn wo das Freudezentrum verankert ist“*) entspreche. Der Bw. habe im Zuge der Betriebsprüfung erklärt, dass die Akquirierung der Kunden per Mundpropaganda erfolge. Erst im Jahr 2010 habe er eine Homepage erstellen lassen. In der Folge habe er mittels Rundmails und Auflage eines Folders geworben. Der Versuch Kunden per Rundmails anzusprechen mag aus heutiger Sicht üblich sein, ist aber nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht wirklich erfolversprechend. *„Wie wir aus persönlichen Erfahrungen wissen, werden diese Mails oft gar nicht gelesen bzw. zur Kenntnis genommen. Die (geringfügige) Ausweitung des Angebotes ab 2010 die Einkünfte mit Säften und Vermietung der Räumlichkeiten zu verbessern, entspricht nicht dem wahren Sinn der Tätigkeit, noch dazu ist im Mietvertrag eine Untervermietung de Facto ausgeschlossen“*. Der Bw. gehe davon aus, mit Ablauf des 6. Jahres einen Totalgewinn zu erwirtschaften. Die in der Zwischenzeit abgegebenen Jahreserklärungen 2010 und 2011 würden jedoch auch Verluste

ausweisen, so dass der Gesamtverlust des Zeitraumes 2007 bis 2011 bereits rund € 30.900 betrage. Wie hier in den nächsten Jahren ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden könnte, sei nicht plausibel, da auch die Einnahmen von Jänner bis April 2012 lediglich € 521 betragen hätten. Hochgerechnet für das Jahr 2012 würden sich Einnahmen von rund € 1.600 ergeben, denen laut vorgelegter Prognoserechnung Ausgaben in Höhe von € 10.520 gegenüberstünden. Daraus folge, dass in den Jahren 2007 bis 2012 nur Verluste erwirtschaftet worden seien. Daher wäre entgegen den Behauptungen in der Berufung die Tätigkeit des Bw. nicht von der Absicht getragen, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Anhand der objektiven Umstände sei diese Absicht keinesfalls nachvollziehbar. Vom Bw. sei trotz Aufforderung durch die Betriebsprüfung keine jahresbezogene Prognoserechnung *„für die Jahre der wahrscheinlichen Tätigkeit“* eingereicht worden. Die vom Bw. erstellte, *„nicht nachvollziehbare Momentaufnahme (Planungsrechnung)“* gelte für den Zeitraum nach Überwindung der Anlaufphase. Im Ergänzungsschreiben vom 9. Mai 2012 habe die steuerliche Vertretung des Bw. mitgeteilt, dass dieser Zeitraum ab 2012 gültig wäre. Die dargelegte Prognose sei nicht realistisch und nachvollziehbar, da selbst im Zeitraum 2012 – entgegen dieser Behauptung – ein Verlust entstehen werde und innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von sechs Jahren, *„nachweislich der darin prognostizierte Umsatz von € 24.000 als auch der Gewinn von € 13.840 illusorisch bleiben. In den Berufungsausführungen werden jegliches Indiz und jeglicher Beweis im Zusammenhang mit dieser Planung vorenthalten. Die Berufung beinhaltet geplante Preisgestaltungen für einzelne Leistungen wie Mediationsabende, Einzelleistungen, etc. – allein es fehlt die Nachfrage um diese Ergebnisse annähernd zu erzielen“*. Die Angaben wie die Einnahmen auf einen Umsatz von € 20.000 gesteigert werden könnten würden mit der Realität nicht Schritt halten. Allein die Behauptung in der Berufung, dass innerhalb von zwei Jahren (nach den Verlusten in den Jahren 2007 bis 2009 in Höhe von € 19.300) ein Totalgewinn erzielt werden könnte, sei widerlegt. Es wären keine Bemühungen struktureller Art erkennbar, die zu einer Verbesserung der wirtschaftlichen Verhältnisse führen könnten. In den Folgejahren sei daher weder ein Gewinn zu erwarten, noch ein Gesamtgewinn innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes. Für die Einstufung der Tätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 2 LVO spreche, dass es sich bei den vom Bw. erworbenen Kenntnissen in vielen Teilen um solche handle, die auch für Personen von Interesse seien, die dieses Wissen nicht gewinnorientiert verwerten wollen, weil diese Ausbildung einen Schwerpunkt auch in der persönlichen Weiterentwicklung der Teilnehmer habe (siehe Homepage des Bw.). Lehrgangsinhalte (auszugsweise):

- a) Selbstmanagement und Lebensmanagement
- b) Sich selbst zur Stimmigkeit führen (in allen Bereichen: Gesundheit, Beruf, Partnerschaft)...
- c) Durch Intuition zu stimmigen Partnerschaft, mit mir selbst und anderen

- d) Harmonisierung der Partnerschaft
- e) Energiehaushalt optimieren und intuitiv die stimmige Ernährung finden
- f) Mediation und tiefe Entspannung
- g) Ärger, Angst, Stress auflösen
- h) Selbstwert und Selbstbewusstsein optimieren
- i) Intuitiv ein konstruktives Beziehungsnetz aufbauen
- j) Dynamisch, kraftvoll und gesund das Leben meistern
- k) den Lebensplan erfassen
- i) etc.

Es werde darauf hingewiesen, dass die Lebenshaltungskosten des Bw. mit seinen Pensionseinkünften gedeckt seien und der Bw. daher nicht gezwungen wäre, seinen Lebensunterhalt aus der neuen Tätigkeit zu bestreiten. Bestehe objektiv gesehen keine Möglichkeit Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reiche der subjektive Wille hierzu für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus. Die Betriebsprüfung hätte zum Zeitpunkt der Prüfung bezüglich des Beobachtungszeitraumes der aufgelaufenen Ergebnisse lediglich ein zeitlich eingeschränktes „Beurteilungsfenster“ gehabt. Es wäre jedoch erkennbar, dass aufgrund der „Arbeitspraxis“ bezüglich der Akquirierung (Mundpropaganda, später Rundmails) nur ein kleiner Kreis an Kunden (im näheren Bekanntenkreis) angesprochen werden könne. Es sei objektiv vorhersehbar, dass auf diese Art und Weise kein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden könne. Diesbezüglich seien auch die fehlenden Einnahmen zu erklären. *„Hinzu kommt, dass im konkreten Fall mit dem Austritt aus dem Erwerbs-, und dem Eintritt in das Pensionsleben zeitlich, finanziell, strukturell und auch hinsichtlich des persönlichen Arbeitseinsatzes und Arbeitsumfanges objektiv nicht davon auszugehen war, dass der Bw. seine Tätigkeit nach erwerbswirtschaftlichen Kriterien iSd § 1 Abs. 1 LVO ausübt. Wäre das der Fall gewesen hätte er seine einzige Einkunftsquelle, nämlich seine Pensionseinkünfte, gefährden können. Im konkreten Fall finanzierte der Bw. im Beobachtungszeitraum einen guten Teil der Verluste mit den rückerstatteten Lohnsteuerguthaben (rd. 15.000 weil hohe Progression bei den Pensionsbezügen), die sich aufgrund der negativen Ergebnisse seiner wenig intensiven Tätigkeit ergaben. Dies sieht die BP als unzulässigen Missbrauch an. Hinzu kommt, dass Pensionisten die persönliche Neigung und Interesse haben, der Einsamkeit und dem Alleinsein entgegenzuwirken und in der Pension möglichst aktiv und „unter anderen Menschen“ zu sein. Es sei daher vom menschlichen Standpunkt durchaus verständlich, dass sich Ruhestandsbezieher überlegen, wie sie ihr Leben weiterhin interessant und lebenswert gestalten können. Eine Möglichkeit sei die steuerlich strittige Betätigung mit dem Nebeneffekt ein Steuerguthaben zu lukrieren. Nach Ansicht der BP seien diese Umstände nicht vergleichbar mit Unternehmern, die sich im zeitraubenden, wirtschaftlichen und aktiven Erwerbsleben*

befinden. Unter diesen vorgenannten Aspekten ist die BP von der Möglichkeit einer möglichen § 1 Abs. 2 LVO-Betätigung ausgegangen". Es werde aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Einstufung der Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO zu keinem anderen Ergebnis führen würde, zumal das Erzielen eines Gesamtgewinnes während des verbleibenden Lebensabschnittes in der Pension nicht gelingen werde bzw. davon ausgegangen werden müsse, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt werde. Insofern komme es auf die Gestaltung der Tätigkeit an, also in welcher Art und Weise sowie Intensität sich der Bw. ihr widme. *"Die Intensität des Einsatzes wird jedoch naturgemäß nach den Mühen und der Beendigung des „aktiven Erwerbslebens" eine andere sein, als jene in der Pension".* In seinem Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038, betreffend einem Privatgeschäftsvermittler habe der Verwaltungsgerichtshof die Aberkennung der Verluste des Anlaufzeitraumes in einem bereits endgültig erlassenen Bescheid bestätigt. Er habe ausgeführt, dass damit zu rechnen wäre, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Einen plausiblen Plan wie er einen Gesamtgewinn erzielen könnte, habe der Bw. nicht vorgelegt. Das vom Bw. angeführte Diplom beruhe nicht auf einem akademischen Titel, sondern sei eine urkundliche Auszeichnung aufgrund von Kursabschlüssen, die jedem unabhängig von einer Vorbildung offen stünden. Es habe wenig Aussagekraft über eine aktive Unternehmensführung.

Zusammenfassend ergebe sich, dass *"es sowohl bei einer § 1 Abs. 2 als auch bei einer § 1 Abs. 1 LVO-Betätigung nach den Ergebnissen von bisher sechs Jahren (ausschließlich Verluste) nicht gelingen kann, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die eingereichte, allgemeine „Prognose", die trotz eines Beobachtungszeitraumes von sechs Jahren, im eklatanten Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlichen Bewirtschaftung eingetreten sind, ist nicht geeignet einen Beweis für die Ertragsfähigkeit zu erbringen (vgl. VwGH 29.10.2003, 2000/13/0088)".* Die Anlaufverluste stünden auch bei einer § 1 Abs. 1 LVO-Betätigung nicht zu, da von vornherein (mangels der Intensität des Einsatzes in der Pension) feststehe, dass kein Gesamtgewinn erzielbar sei. Sollten trotz allem noch Zweifel bestehen werde vorgeschlagen, vorläufige Bescheide zu erlassen und die Verluste (vorläufig) nicht anzuerkennen.

Der Bw. brachte mit Schreiben vom 15. Februar 2013 folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ein: Die Betriebsprüfung gehe im ersten Teil ihrer Stellungnahme davon aus, dass die Tätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 1 der LVO falle. Daher werde eine Einkunftsquelle vermutet. Da für die Jahre 2007 bis 2009 keine vorläufigen Bescheide gemäß § 200 BAO ergangen wären, sei auch das Finanzamt von einer Einkunftsquelle gemäß § 1 Abs. 1 LVO ausgegangen. Nur in Ausnahmefälle liege bei Tätigkeiten dieser Art Liebhaberei vor. § 2 Absatz 1 (Kriterienprüfung) und § 2 Absatz 2

(Anlaufzeitraum) der LVO würden auf Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 der LVO verweisen. In den Richtlinien zur LVO werde ausgeführt, dass die in den ersten 3 bis 5 Jahren angefallenen Verluste steuerlich anzuerkennen seien. *„Mit der Berücksichtigung von Verlusten im Anlaufzeitraum trägt die Verordnung typisierend dem Gesichtspunkt Rechnung, dass das Anfallen von Verlusten in den ersten Jahren einer Betätigung nicht ungewöhnlich ist und im Interesse der Gesamtrentabilität in Kauf genommen werden muss.“* Die Verluste der Jahre 2007, 2008 und 2011 hätten zwischen € 4.300 und € 4.600 betragen. Der Verlust des Jahres 2009 habe aufgrund der zusätzlichen Ausgaben für die Adaptierung und Einrichtung der neu gemieteten Praxis sowie Aus- und Fortbildungsmaßnahmen (über das übliche Maß hinaus) rund € 10.400 betragen. Im Jahr 2010 habe der Verlust € 6.855 betragen, da noch Ausgaben im Zusammenhang mit den neuen Praxisräumen angefallen seien. Ausgaben wären möglichst niedrig gehalten worden, Einnahmen hätten gesteigert werden können. Im Jahr 2010 wäre eine eigene Homepage erstellt und mit der Organisation von Vorträgen und Seminaren in den Praxisräumen begonnen worden. Folder wären an ca. 500 Haushalte verteilt und in Betrieben und Geschäften (Apotheke, Massageinstitut, 2 Fitnessstudios, Trafik, etc.) der näheren Umgebung aufgelegt worden. Die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen bestehe jedenfalls, was auch aus den tatsächlichen Bemühungen ersichtlich und nachvollziehbar wäre. Es sei nicht absehbar wann die Auslastung lt. Planungsrechnung erreicht werden könne. Deshalb sei die Planungsrechnung vorab keinem konkreten Jahr, sondern ganz allgemein dem *„Jahr nach Ablauf der Anlaufphase“* zugeordnet worden. Die darin enthaltenen Angaben wären nachvollziehbar und realistisch. Die Arbeitszeit pro Woche mit rund 15 Stunden (5 Einzelsitzungen zu 1,5 Stunden = 7,5 plus 2 Gruppenaktivitäten samt Vor- und Nachbereitung = ca. 7,5 Stunden), der Stundensatz mit € 60 für die Einzelsitzung und € 15 pro Person für die Gruppenaktivitäten, seien vorsichtig bemessen. Trotz dieser vorsichtigen Berechnung würde die Tätigkeit einen Gewinn von € 13.480 pro Jahr abwerfen. Die Anlaufverluste der Jahre 2007 bis 2011 im Gesamtbetrag von rund € 30.900 wären mit Gewinnen in dieser Höhe innerhalb von 3 Jahren bei weitem egalisiert. Objektiv gesehen bestünde daher die Möglichkeit Gewinne zu erzielen. Leider wäre die Praxis des Bw. immer noch nicht in diesem Ausmaß, wie er sich das wünschen würde, angelaufen. Dass ein guter Teil der Verluste mit der Rückerstattung von Lohnsteuerguthaben finanziert worden sei, wäre zutreffend, dass dies als „unzulässiger Missbrauch“ bezeichnet werde, könne weder inhaltlich, noch hinsichtlich der Wortwahl nachvollzogen werden. Trotz Lukrierens von Steuerguthaben sei nicht außer Ansatz zu lassen, dass ein mindestens ebenso hoher Anteil der Verluste vom Bw. zu finanzieren gewesen wäre, was keineswegs leicht zu bewerkstelligen gewesen sei und die Auflösung von Sparguthaben erfordert habe. Seit 2007 lebe der Bw., nach seiner Scheidung im Jahr 2004, wieder in einer Lebensgemeinschaft. Im März 2008 sei er Vater eines Sohnes geworden. Die

in der Stellungnahme der Betriebsprüfung angeführten Gründe für die Aufnahme einer Tätigkeit (um der Einsamkeit und dem Alleinsein entgegenzuwirken und das Leben im Ruhestand interessant und lebenswert zu gestalten) würden durch das Leben in einer Partnerschaft mit einem Baby/Kleinkind ad absurdum geführt. Aufgrund der Scheidung im Jahr 2004 sei der Bw. zur Unterhaltsleistung an seine Exfrau verpflichtet. Auch gegenüber seiner Lebensgefährtin wäre der Bw. unterhaltspflichtig. Dies hätte dazu geführt eine Erwerbstätigkeit in Angriff zu nehmen und nicht einem kostspieligen Hobby nachzugehen. Der Bw. werde daher über das 65. Lebensjahr hinaus, so lange als möglich, tätig sein. An der Art und Weise, wie der Bw. seine Tätigkeit gestalte, könne kein Mangel an Intensität und Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage festgestellt werden. Es seien daher die Bestimmungen gemäß § 3 Abs. 2 LVO über den Anlaufzeitraum anzuwenden. Der Bw. sei nach wie vor zuversichtlich, dass seine, sowohl in zeitlicher als auch in finanzieller Hinsicht erfolgenden Bemühungen, zum Erfolg führen werden.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurden bei der Überprüfung der vom Bw. im bisherigen Verfahren vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen diverse Privataufwendungen festgestellt. Nach entsprechender Urgenz der Referentin legte der Bw. überarbeitete Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2007 bis 2009 vor. Die in diesen Jahren erklärten Betriebseinnahmen blieben unverändert, die Ausgaben wurden im Jahr 2007 um € 1.333,33 (Vorsteuer € 166,67), im Jahr 2008 um € 2.105,48 (Vorsteuer € 408,41) und im Jahr 2009 um € 1.718,72 (Vorsteuer € 484,49) reduziert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Tätigkeit des Bw. (freies Gewerbe der Organisation von privaten Veranstaltungen (Schulungen und Seminaren) sowie das freie Gewerbe der Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit (Energetik)) in den Jahren 2007 bis 2009 steuerrechtlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist oder nicht.

Die Entscheidung basiert auf folgenden Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (BGBl. 1993/33) liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter Absatz 2 der Verordnung fällt. Voraussetzung ist, dass die Gewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände (§ 1 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 2 Abs. 1 LVO insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

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

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn der Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für die Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum 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.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 4 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einen „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei andere Betätigungen vorliegen.

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988).

Vorweg ist zunächst die Frage zu klären, ob die Tätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt. Diese Zuordnung ist insbesondere deshalb von Bedeutung, weil je nach Zuordnung für die Liebhabereibeurteilung unterschiedliche Maßstäbe heranzuziehen sind und Anlaufverluste nur bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO steuerlich zu berücksichtigen sind.

In der LVO ist kein Anlaufzeitraum vorgesehen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass eine typische erwerbswirtschaftliche Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird sowie für Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Ob eine Tätigkeit erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und des Umfangs zu beurteilen. Unter § 1 Abs. 1 LVO fallen daher insbesondere solche Tätigkeiten, die dem äußeren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes, aber auch anderen betrieblichen Betätigungen (z. B. freiberufliche Tätigkeiten) entsprechen. Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes typischerweise einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; 26.1.1999, 98/14/0041; 22.3.2006, 2001/13/0290). Unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fallen Tätigkeiten, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (zB Reiseschriftsteller, Sportamateur). Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO. Diese Bestimmung gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten, wie zB die Hobbymalerei, sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden (z.B. ein pensionierter Arzt betreut einige seiner Patienten weiter (vgl. UFS 7.1.2004, RV/0592-W/02)).

Aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen ergeben sich folgende Details: Die vom Bw. im Jahr 2007 geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von € 3.761,61 (= Jahresverlust) standen ausschließlich im Zusammenhang mit der vom Bw. absolvierten Ausbildung zum Intuitions- & Bewusstseinstrainer (Kurs- und Seminarbeiträge, Fahrtkosten, Tages- und Nächtigungsdiäten, Fachbücher). Ziel der Ausbildung war nach den vorliegenden Unterlagen: *"Echt, authentisch, einzigartig als Mensch und als TrainerIn"*. Nach dem erfolgreichen Abschluss könne jeder selbst Seminare leiten sowie Gruppen- und Einzelschulungen durchführen oder die gewonnene Erkenntnis in seinem Beruf als Bereicherung verwenden und einsetzen. Vermittelt werden: *„u.A. die neue Wissenschaft der Epigenetik, die Grundlagen der jetzt so aktuellen Quantenpsychologie und –medizin, die tiefgreifenden Erkenntnisse des transpersonalen (ganzheitlichen) sowie supramentalen Bewusstseins (übersteigt das bisherige Mentaltraining). Die Quantenlehre öffnet weltweit ein Tor zu einem völlig neuen Horizont. Da Wissen allein zu*

wenig ist, erfahren die Teilnehmer viele praktische Methoden um diese so faszinierenden Erkenntnisse nutzbringend im täglichen Leben umsetzen zu können. Unser Dasein gewinnt dadurch eine ganz andere Dimension.

Die Teilnehmer werden Schritt für Schritt zu ihrem vollen geistigen und körperlichen Potential geführt. Sie erfassen alle ihre Stärken und Begabungen und entwickeln ihren persönlichen unverwechselbaren Stil. Von einem Modul zum nächsten entfaltet sich die Kreativität und Genialität mehr und mehr. Das Hauptziel der Ausbildung ist zunächst Stimmigkeit in allen Lebensbereichen zu erlangen (im Bereich Beruf, Gesundheit und Partnerschaft) und in weiterer Folge dann als Trainer und Seminarleiter echt, authentisch und einzigartig zu agieren.

Die Teilnehmer haben die Möglichkeit, die Theorie und Praxis des Lehrganges sowohl in ihrem privaten Bereich wie auch beruflichen Leben nutzbringend und bereichernd ein- und umzusetzen.

Die Damen und Herren lernen vor allem ihre Intuition zu schulen, den kompetentesten Berater ihres Lebens, unnötige Fehler zu vermeiden und Entscheidungen zielsicher zu treffen, statt zu suchen.

Da unser heutiges Leben ständig von vernetzten Problemen durchzogen ist, kommen wir mit dem Verstand und Gefühl längst nicht mehr aus. Intuition ist inneres Wissen, an das wir aber erst durch die entsprechende Schulung und Vorgangsweise herankommen.

Das Intuitionstraining ermöglicht ein Heraustreten aus der Mittelmäßigkeit. Ohne Kampf und Krampf erreichen wir die Gipfel unseres Lebens.

Alle großen Kunstwerke und Erfindungen entstehen und entstanden von jeher aus der Intuition. Intuition ist alles, wie schon Albert Einstein betonte. Es ist mehr als Wissen, denn das Wissen ist begrenzt.

Wissenschaftliche Erkenntnisse sowie das Ergebnis aus 20 Jahren Erfahrung (10 Jahre Selbsterfahrung und 10 Jahre Erfahrung durch zahlreiche Seminare und Beratungen).

Da Übung erst den Meister macht, nimmt die Praxis einen großen Teil der Ausbildung ein.

Lehrgangsinhalte

Selbstmanagement und Lebensmanagement;

sich selbst zur Stimmigkeit führen (in allen Lebensbereichen: Gesundheit, Beruf, Partnerschaft), erst wenn ich selbst stimme, kann ich anderen Wege zeigen und die Hand reichen;

Durch Intuition zur stimmigen Partnerschaft, mit mir selbst und Anderen

Optimierung der Teamfähigkeit

Harmonie in der Partnerschaft

Die für jeden einzelnen stimmige Lebensweise intuitiv erfassen (Durchblick gewinnen)

Die Bedeutung von bestimmten Krankheitsbildern und Symptomen verstehen (Ursachen eines Symptoms durch Intuition erfassen)

Intuitiv das „Notwendige“ begreifen (d.h. welcher Weg stimmt in einem speziellen Fall)

Intuitives Emotionsmanagement auf den Grundlagen der modernen Quantenphysik

Energiehaushalt optimieren und intuitiv die stimmige Ernährung finden

Meditation und tiefe Entspannung

Mentales Training erleben und anwenden

Probleme erfassen – Probleme überwinden

Ärger, Angst und Stress auflösen (vom Ärger zur Gelassenheit, vom Stress zur inneren Ruhe, von der Angst zur Geborgenheit)

Selbstwert und Selbstbewusstsein optimieren

Wie wir unseren individuellen unverwechselbaren Stil finden, echt, authentisch und einzigartig werden

Kreativität entfalten und optimal nutzen

Intuitives Zeitmanagement

Bewusst Zukunft gestalten

Transformation bewusst geschehen lassen

Intuitiv ein konstruktives Beziehungsnetz aufbauen

Dynamisch, kraftvoll und gesund das Leben meistern

Den Lebensplan erfassen

Über emotionale, mentale und kommunikative Kompetenz zu einer stabilen Lebenskompetenz

Schulung der Empathie (Einfühlvermögen)

Über Intuition zur Berufung und Erfüllung

Intuitives Charismatraining

Intuitives Erfolgstraining

Die Geistigen Gesetze verstehen, erklären und umsetzen

Die 5 Geburten des Menschen begreifen

Intuitives Entwickeln und Entfalten der eigenen Fähigkeiten, Stärken und Begabungen

Vergangenheit bereinigen

Intuitiv den Sinn des Lebens und die stimmigen Aufgaben erfassen

Intuitives führen, leiten und begleiten von Kindern und Erwachsenen

Über holistisches Denken zu einem tiefgreifenden und weiträumigen Erfassen und Lösen von Problemen bzw. blockierenden Lebensthemen

Intuitiv Seminare leiten, ein einzigartiger Seminarleiter werden"

Im Jahr 2008 erklärte der Bw. Betriebseinnahmen von € 66,67 und machte Betriebsausgaben in Höhe von € 2.226,23 geltend. Diese betrafen überwiegend Fortbildungskosten (Trainerbesprechung, Oneness-Congress in Hannover).

Im Jahr 2009 erklärte der Bw. Betriebseinnahmen von € 433,34 und machte Betriebsausgaben in Höhe von € 9.102,08 geltend. Diese betrafen überwiegend Kurs- und Seminarbeiträge sowie die damit im Zusammenhang stehenden Reisekosten. Diese Aufwendungen betrafen nach den Angaben des Bw. die Ausbildung zum „Oneness Deeksha Trainer“ mit Vorbereitung in Salzburg und Kurs in Verona. Nach den vorliegenden Unterlagen ist das Ziel des „Oneness-Deeksha-Prozesses“, *„das Leben zu erfahren wie es wirklich ist und sich daran zu erfreuen, er dient dem Zweck des Erwachens und wird auf natürliche Weise bei jedem anderem Problem helfen, welches das spirituelle Erwachen verhindert“*. Der Titel des im Berufungsverfahren vorgelegten Folder des Bw. lautet: *„BioQuEn die natürliche Quelle der Energie, die „Türen der universellen Vielfalt“ öffnen sich für Sie“*. Angeboten werden Meditationen (€ 15), Einzelcoaching (€ 60), BioQuEn (€ 35), Energetische Massagen (25 Min/€ 35 oder 50 Min/€ 60) sowie Oneness Deeksha (€ 15). Ab dem 1. November 2009 mietete der Bw. eigene Räumlichkeiten zur Ausübung seiner Tätigkeiten an.

Für die Einstufung der Tätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 2 LVO spricht, dass es sich bei den vom Bw. erworbenen Kenntnissen in weiten Teilen durchaus um solche handelt, die auch für Personen von Interesse sind, die dieses Wissen nicht gewinnorientiert verwerten wollen. So vermittelt sowohl die dargestellte Ausbildung zum Intuitions- und Bewusstseinstainer als auch die Ausbildung zum „Oneness Deeksha Trainer“ energetisches und spirituelles Wissen allgemeiner Natur, das nicht nur eine berufliche Verwertung zulässt, sondern auch für die persönliche Horzonterweiterung offenbar von großem Nutzen ist. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass die Befassung mit den angesprochenen Themen einer besonderen Neigung des Bw. entspricht und sohin in seiner Lebensführung begründet ist. Für die Einstufung der Tätigkeit des Bw. unter diese Bestimmung spricht auch, dass die Tätigkeit im berufsgegenständlichen Zeitraum 2007 bis 2009 nur zu sehr geringen Einnahmen geführt hat. Dass die Tätigkeit des Bw. zu Beginn einen nur geringen Umfang hatte, ergibt sich eindeutig aus den von ihm erklärten Einnahmen von € 0 im Jahr 2007, € 66,67 im Jahr 2008 und € 433,34 im Jahr 2009. Unter § 1 Abs. 2 LVO fallen nämlich nicht nur typische Hobbytätigkeiten, sondern auch Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbswirtschaftlich ausgeübt werden und damit stark in die Nähe eines Hobbys rücken (vgl. UFS 12.1.2009, RV/0620-K/07). Es kommt nicht auf die tatsächliche Erzielung eines Gesamtgewinnes an, sondern auf die objektive Gestaltung, die vom Bw. in den berufsgegenständlichen Jahren 2007 bis 2009 nur in einem ungewöhnlich geringen Umfang entgeltlich ausgeübt worden ist.

Andererseits sprechen auch Gründe für die Einstufung der Tätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 1 LVO. Die Ausbildung war sehr umfangreich und kostspielig. Die Anmeldung der Gewerbe des Bw. und der tatsächliche Beginn der Tätigkeit sprechen für die Absicht der Verwertung der erworbenen Kenntnisse. Die Befriedigung eines bloß auf einer besonderen Neigung fußenden Interesses wäre für den Bw. auch in billigeren und weniger aufwändigen Seminaren möglich gewesen. Auch der Umstand der Anmietung eigener Räumlichkeiten zur Ausübung der gewerblichen Tätigkeit spricht für die Ausübung einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit mit grundsätzlich subjektiver Gewinnerzielungsabsicht. Dies zeigt sich auch in den gegenüber dem berufsrelevanten Zeitraum steigenden Einnahmen, welche im Jahr 2010 € 2.050,00, im Jahr 2011 € 5.616,67 und im Jahr 2012 € 5.104,17 betragen haben. Auch bei der Einstufung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO ist jedoch zu beachten, dass damit noch nicht endgültig sichergestellt ist, dass eine Einkunftsquelle vorliegt.

Im gegenständlichen Fall sind die bisherigen konkreten Umstände nicht geeignet, eine eindeutige Zuordnung vorzunehmen. Auf Grund der vorliegenden Umstände ist nicht eindeutig geklärt, ob bei der Tätigkeit des Bw. eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO vorliegt oder aber diese bloß als Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO ausgeübt wird und ob in der Folge überhaupt eine Einkunftsquelle vorliegt. Beleuchtet man die bisherige Entwicklung der Einnahmen- und Ausgabensituation bis zum gegenständlich letzten Streitjahr 2009, so hatte der Bw. seit dem Jahr 2007 und in den Folgejahren überwiegend Ausgaben zu verzeichnen, woraus sich bis Ende 2009 in Summe ein Verlust in Höhe von € 14.589,91 ergab. Aus dem Umstand der Anmietung eigener Räumlichkeiten und der damit verbundenen Erhöhung der Einnahmen kann allerdings geschlossen werden, dass der Bw. sich nicht mit der bis 2009 vorliegenden schlechten Ertragslage abgefunden hat. Allerdings waren mit diesen erwerbswirtschaftlichen Veränderungen auch wieder Kosten verbunden, woraus sich wiederum die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle stellt. Die Abwägung aller Umstände führt zu dem Schluss, dass die Indizien für die Ausübung der Tätigkeit des Bw. aus erwerbswirtschaftlichen Gründen überwiegen. Auch wenn eine private Bedürfnisbefriedigung nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann, ergibt sich insbesondere aus dem nicht unwesentlichen Mitteleinsatz des Bw. jedenfalls eine subjektive Gewinnerzielungsabsicht. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Tätigkeit des Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum 2007 bis 2009 daher primär aus erwerbswirtschaftlichen Erwägungen ausgeübt, weshalb die strittige Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren ist.

Liegt eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO vor, ist zwar das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Dies kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Soweit nicht damit zu rechnen ist, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird, liegen im Fall der

Einkünftevermutung innerhalb eines Anlaufzeitraumes von drei bis fünf Jahren jedenfalls Einkünfte vor und die Verluste sind grundsätzlich anzuerkennen (vgl. VwGH 18.10.2007, 2005/15/0097). Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024; 7.10.2003, 99/15/0209).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) ist die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Entsprechend der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024; 12.12.2007, 2006/15/0075) hat die Liebhabereibeurteilung im Bereich der Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO aus der Sicht des jeweiligen Jahres zu erfolgen, d.h. es ist eine ex-ante Betrachtung anzustellen, wobei es auf die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum ankommt. Es ist für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen, ob anhand der objektiven Umstände, wie sie sich im jeweiligen Veranlagungszeitraum (ggf. unter Berücksichtigung der bisherigen Entwicklung ab Beginn der Liebhabereiprüfung) darstellen, die Absicht, innerhalb eines absehbaren, mehrjährigen Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erzielen, nachvollziehbar gegeben ist (sog. „Jahr-für-Jahr-Betrachtung“). Den Ausführungen des VwGH im Erkenntnis 2006/15/0075 zufolge kommt es nicht darauf an, ob Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage tatsächlich zum Erfolg führen.

Wie der Planungsrechnung des Bw. zu entnehmen ist, ging er von einem Jahresumsatz von € 24.000 und Aufwendungen von € 10.520 aus. Der Ansatz der Einnahmen erscheint in Anbetracht der bisherigen Entwicklung nicht realistisch, zumal bisher lediglich Einnahmen im Ausmaß von nicht einmal einem Viertel der angenommenen Umsätze erzielt werden konnten. Es ist daher äußerst ungewiss, ob die prognostizierten Ergebnisse in Hinkunft erzielt werden können. Unter Bedachtnahme auf die „Jahr-für-Jahr-Betrachtung“ ergeben sich allerdings für

den Unabhängigen Finanzsenat im berufungsgegenständlichen Zeitraum keine Zweifel am Vorliegen der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht. Die Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ist eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann, weshalb aus objektiven Umständen auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden muss. Eine für den Streitzeitraum 2007 bis 2009 vorzunehmende Kriterienprüfung führt dabei so folgendem Ergebnis: Zum Ausmaß und zur Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1 LVO) sowie zum Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO) ist festzuhalten, dass der Bw. seine strittige Tätigkeit im Jahr 2008 aufgenommen hat und seit dem ausschließlich Verluste erzielt hat. Zu den Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO) ist festzuhalten, dass von der Betriebsprüfung dazu keine Feststellungen getroffen wurden und es für den Unabhängigen Finanzsenat nicht möglich ist, einen Vergleichsbetrieb heranzuziehen. Zu den Fragen eines marktgerechten Verhaltens beim Leistungsangebot (§ 2 Abs. 1 Z 4 LVO) sowie eines marktgerechten Verhaltens in Bezug auf die Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 5 LVO) ist auf die bereits erwähnte steigende Tendenz der Einnahmen und den vom Bw. dargestellten Werbemaßnahmen zu verweisen. Feststellungen dahingehend, dass die Preisgestaltung nicht marktgerecht sein soll, hat das Finanzamt nicht getroffen. Was die Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO) angeht, ist festzustellen, dass sich allein aus der Eröffnung einer eigenen Praxis das erkennbare aktive Bemühen des Bw., seine Leistungen zu vermarkten und damit auch öffentlich in Erscheinung zu treten, manifestiert. Dies hatte auch zweifellos die dargestellte Steigerung der Einnahmen zur Folge.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der vorliegende Beobachtungszeitraum als eindeutig zu kurz erachtet wird, um eine endgültige Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit vornehmen zu können. Nach der Mehrzahl der Fakten ist die subjektive Gewinnerzielungsabsicht des Bw. und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle vorerst zu bejahen. Eine von vornherein zeitlich begrenzte Tätigkeit ist dem festgestellten Sachverhalt nicht zu entnehmen. Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des letzten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO waren daher jene Verluste, die der Bw. im Anlaufzeitraum 2007 bis 2009 erlitten hat, steuerlich zu berücksichtigen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 waren daher entsprechend den im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten berichtigten Einnahmen-Ausgabenrechnungen abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 9. April 2013