

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., gegen die Bescheide des FA Graz-Umgebung vom 24.11.2010 betreffend **Einkommensteuer 2005 bis 2009** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde (vormals: Berufung) wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin war in den Streitjahren bis zum 15. Juli 2008 bei der Fa. S nichtselbständig beschäftigt und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte iHv. 19.915 Euro (2005), 21.284 Euro (2006), 24.230 Euro (2007) und 9.544 Euro (2008). Ab 1. Juni 2009 war die Bf. geringfügig bei der T-GmbH (nichtselbständig) beschäftigt.

Am 23. Juni 2005 reichte sie beim Finanzamt einen ausgefüllten „Fragebogen“ (Formular Verf 24) ein und gab an, ab 1. Juli 2005 gewerbliche Einkünfte aus der Tätigkeit als Wünschelrutengeherin („*Untersuchungen mittels Wünschelrute*“) zu erzielen. Den voraussichtlichen Jahresumsatz bezifferte sie im Eröffnungsjahr mit 2.000 Euro, im Folgejahr mit 4.000 Euro. Den voraussichtlichen Gewinn im Folgejahr nahm sie mit 500 Euro an.

Für die Jahre 2005 bis 2007 reichte die Bf. für ihre „gewerbliche Tätigkeit“ jeweils Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen mit folgenden Ergebnissen ein:

	2005	2006	2007
Erlöse (aus Begehungungen)	€ 435	€ 1.467	€ 1.508
Ausgaben gesamt	€ 5.503,24	€ 6.824,11	€ 4.288,60
davon			

Seminargebühren	€ 2.041,20	€ 1.474	€ 1.244
Fahrtspesen	€ 2.079,62	€ 2.198,84	€ 461
AfA	€ 166,67	€ 694,68	€ 935,70
(Steuerlicher) Verlust	€ -5.068,24	€ -5.357,11	€ -2.780,60

Ab 2008 ermittelte die Bf. ihre Gewinne unter Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988:

	2008	2009
Erlöse	€ 919	€ 368
Ausgaben (Basispauschalierung 12%)	€ 110,28	€ 44,16
Steuerliches Ergebnis	€ 808,72	€ 323,84

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 11. Jänner 2010 gab die Bf. (durch ihre steuerliche Vertreterin) gegenüber dem Finanzamt an, ab dem Jahr 2008 „aus Verwaltungsvereinfachungsgründen“ von der Möglichkeit der Basispauschalierung Gebrauch zu machen: „*Die Geltendmachung der AfA bzw. der Fahrtkosten würde auf Dauer nur zu kleineren (für meine Mandatin günstigeren) steuerlichen Auswirkungen führen, weshalb die Variante mit dem geringeren Arbeitsaufwand gewählt wurde.*“ Als Werbemaßnahmen für ihre Tätigkeit führte sie „*Mundpropaganda und ein Inserat in der Ortszeitung*“ an.

In den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheiden ließ das Finanzamt die von der Bf. aus ihrer Tätigkeit als Wünschelrutengeherin erklärten Einkünfte außer Ansatz und begründete dies im Wesentlichen wie folgt: Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich um eine Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung (LVO). Die 2005 bis 2007 erzielten Einnahmen ließen in wirtschaftlicher Betrachtung auf Dauer keinen Einnahmenüberschuss erwarten. Die für die Jahre 2008 und 2009 erklärten Gewinne seien nur auf Grund der Pauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 erzielt worden. Es wäre aber (richtigerweise) von den tatsächlichen Betriebsausgaben auszugehen, welche wiederum höher als die erklärten Einnahmen seien. Überdies handle es sich um eine in einer persönlichen Neigung begründete Tätigkeit, die „*nicht unbedingt auf ein rein wirtschaftliches und gewinnorientiertes Betreiben ausgerichtet*“ sei. Daher liege keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei vor.

In der dagegen eingebrachten Berufung führt die Bf. – auszugsweise wörtlich wieder gegeben – aus, „*dass bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn dieser Betätigung ... jedenfalls Einkünfte (Anlaufzeitraum) vorliegen. ... Die Betätigung meiner Mandatin war von Anfang an durch die Absicht veranlasst einen Gewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen und*

ist daher nicht dem Tätigkeitsbild im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zuzuordnen, da nicht anzunehmen ist, dass meine Mandantin nur aufgrund einer Neigung die nicht unerheblichen Ausgaben auf sich genommen hat, ohne eine Gewinnerzielungsabsicht zu verfolgen.

Da meine Mandantin in allen Jahren stetig bestrebt war Gewinne zu erzielen, wäre auch eine letztendlich erfolglos gebliebene Betätigung als Einkunftsquelle zu werten. Solange sich die Gewinnerzielungsabsicht nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Die Tätigkeit meiner Mandantin lässt sich nicht unter § 2 Abs. 1 LVO [gemeint wohl: § 1 Abs. 2 LVO] subsumieren, weshalb jedenfalls von einer objektiven Gesamtgewinnerzielungsabsicht auszugehen ist.

Da meine Mandantin nicht von vornherein damit rechnen konnte, dass sich ihre Betätigung nicht wunschgemäß entwickeln würde, und da die Gesamtgewinnerzielungsabsicht nachvollziehbar ist, ersuche ich die Verluste (im Anlaufzeitraum) anzuerkennen...“.

Daraufhin führte das Finanzamt bei der Bf. eine Außenprüfung durch. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. im Bericht (je) vom 5. Mai 2011 (unterfertigt am 24. Mai 2011) traf die Prüferin – auszugsweise wörtlich - folgende Feststellungen:

„[Die Bf.] ist Wünschelrutengeherin (...) Ab dem Jahr 2008 wird keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mehr vorgelegt, sondern eine Ausgabenpauschalierung in Höhe von 12% geltend gemacht. Dies lässt den Schluss zu, dass auch in den Jahren 2008 und folgende keine Gewinne zu erzielen waren, was auch durch die Steuerberaterin... in der Vorhaltsbeantwortung vom 11.1.2010 unter Punkt 4) angedeutet wird. Sinngemäß wird hier (...) geantwortet: Die Geltendmachung der AFA bzw. der Fahrtkosten würde auf Dauer nur zu kleineren (für meine Mandantin günstigeren) steuerlichen Auswirkungen führen, weshalb die Variante mit dem geringeren Arbeitsaufwand gewählt wurde.

Zur Frage, ob die Tätigkeit als Wünschelrutengeherin objektiv geeignet ist, Gewinne zu erwirtschaften oder ob es sich hierbei um ein "Hobby" handelt, bei dem die Einnahmen lediglich dazu dienen, die Seminarkosten teilweise zu decken, ist ein Hinweis dafür, wie intensiv Werbung betrieben wurde. In oben genannter Vorhaltsbeantwortung wird von der Steuerberaterin gesagt, dass Kunden lediglich durch Mundpropaganda und einem Inserat in der Ortszeitung angeworben wurden. Nach intensiven Recherchen im Internet konnte hier auch keine Werbung gefunden werden. Lediglich in der Zeitschrift X-Dorf Aktuell 138/Winter 2008 (siehe Beilage 1) konnte ein Artikel gefunden werden, der die Arbeit [der Bf.] beschreibt. [Die Bf.] sagt bei einem Telefonat, dass sie auch Folder bei zwei Ärzten in Graz aufgelegt habe und auch so ihre Kunden auf sie aufmerksam geworden seien (eine Ärztin für Bioresonanz und eine Akkupunkturärztin).

Vorweg ist zunächst die Frage zu klären, ob die Tätigkeit [der Bf.] als Wünschelrutengeherin unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt. (...) [Die Bf.] besuchte im Jahr 2004 drei Seminare, 2005 fünf Seminare, im Jahr 2006 sieben Seminare, weitere vier im Jahr 2007. Ab dem Jahr 2008 wurden keine Ausgabenbelege mehr vorgelegt, sodass nicht klar ist, ob noch weitere Seminare besucht wurden. In einem

Interview mit der Zeitschrift X-Dorf Aktuell 138/Winter 2008 gibt [die Bf.] jedoch an, gerade eine Ausbildung zur Wildkräuter-Botanikerin zu machen. (...)

[Die Bf.] übt ihre Tätigkeit als Wünschelrutengeherin nach Ansicht des ho. Finanzamtes nicht primär durch die Absicht veranlasst, dadurch einen Gesamtgewinn zu erzielen, aus, sondern findet ihre Begründung in erster Linie in der persönlichen Neigung, die sie diesen persönlichkeitsbildenden bzw. –verändernden Veranstaltungen und Kursen entgegenbringt (...)

Dies äußert sich unter anderem darin, dass [die Bf.] für diese Veranstaltungen und Kurse Zeit und Mittel investiert, die von einer auf Gewinn orientierten Wünschelrutengeherin bei dieser Ertragslage in diesem Umfang über Jahre nicht in Kauf genommen würden. Weiters wurde diese Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt und war es offensichtlich nicht die Absicht, durch diese Tätigkeit den Lebensunterhalt zu bestreiten. Die Bw hat ihre Tätigkeit als Wünschelrutengeherin nur am Wochenende und in der Freizeit abgehalten, sodass die Tätigkeit bisher nicht das Ausmaß einer Freizeitbeschäftigung überschritten hat. Dafür spricht besonders die Tatsache, dass nicht Werbung betrieben wurde in einem Ausmaß, das notwendig gewesen wäre, um einen Gewinn erzielen zu können. Im Jahr 2006 fanden von der Bw eine Begehung im März, eine im April, zwei im Juni, zwei im Juli, zwei im August, eine im Oktober, eine im November und eine im Dezember statt. D.h. im Durchschnitt 1,16 Begehungen monatlich mit einem Einkommen in Höhe von durchschnittlich € 107 pro Begehung.

Allein die Reisekosten betragen pro Begehung durchschnittlich € 41,74. Eine Begehung erfordert lt. Reisekostenabrechnung zwischen 3-5 Stunden, manchmal sogar 8 Stunden. Berücksichtigt man die anteiligen Kosten pro Begehung für Büro, Telefon, Internet, Beratung, Mitgliedskosten, Büromaterial etc., ergibt sich ein Betrag von € 170,49 pro Begehung. Hier sind weder Seminarkosten noch eine Afa berücksichtigt. Vor allem ist keine Gewinnspanne eingerechnet.

Wie aus den Unterlagen 2008 ersichtlich ist wurde die Tätigkeit als Wünschelrutengeherin nur bei einem Kunden im Jänner, bei 2 Kunden im Februar, bei 4 Kunden im Mai und bei einem Kunden im Oktober durchgeführt, wobei eine Begehung in Z stattfand. Es wurden in diesem Jahr € 919 an Einnahmen erwirtschaftet. Ein wirtschaftlich denkender Mensch mit Gewinnerzielungsabsicht würde eine Begehung in Kärnten mit Einnahmen von € 175 (allein schon die Reise- und Fahrtkosten für ca. 400 km Strecke hin und retour sind so hoch, das kein Gewinn mehr zu erzielen ist) unternehmen, wenn es sich nicht um eine Tätigkeit handeln würde, die primär aus privatem Interesse am Wünschelrutengehen unternommen wird.

Es lassen sich viele weitere Beispiele nennen, wo [die Bf.] Begehungen durchgeführt hat, die nicht kostendeckend sein können. So zB wurde am 15.5.2007 eine Begehung in F durchgeführt zum Preis von € 158. Allein das Kilometergeld beträgt € 41,04, das Tagesgeld weitere € 11-. Das ergibt Reisekosten von € 52,04. [Die Bf.] war 5 Stunden für diese Begehung unterwegs. Wenn man die Büro- und Telefonkosten und die restl. Kosten anteilig auf die 14 Kunden (ohne Seminarkosten und ohne Afa) berücksichtigt, ergeben sich weitere € 117,73. Dies allein überschreitet schon die Einnahmen. Hier sind,

wie schon erwähnt keine Seminarkosten, keine Afa und vor allem keine Gewinnspanne berücksichtigt. Von einer gewinnorientierten Handlungsweise kann hier keine Rede mehr sein.

Ein weiteres Beispiel für die nicht gewinnorientierte Handlungsweise der Bw ist zB eine Begehung in L mit Einnahmen in Höhe von € 135. Laut Reisekostenabrechnung dauerte diese Begehung inkl. Anfahrtszeit 4 Stunden und Reise- und Fahrtspesen in Höhe von € 54,78. Mit den errechneten restl. Kosten ohne Seminarkosten und Afa in Höhe von € 170,49 für das Jahr 2006 ergibt sich somit ein Verlust. Von einer Abgeltung der Zeit kann keine Rede sein.

Weiters wurde über die Y-Versicherung eine Begehung in S abgerechnet mit Einnahmen in Höhe von € 180. Die Reise- und Fahrtkosten alleine betragen € 169,98. Die Dauer der Begehung mit Anreise wurde mit 8 Stunden angegeben.

Für Begehungen im Raum Graz wurden zwischen € 60,-- und € 100,-- eingenommen. Auch hier sind allein schon die allgemeinen Kosten wie Telefon, Büro, Gebühren, Rechtsberatung, geringw. WG etc. anteilig schon höher als die Einnahmen.

Wie zahlreiche Beispiele zeigen, ist von einer gewinnorientierten Handlungsweise der Bw nicht auszugehen. Die Steuerberaterin der Bw gibt zwar an, dass die Tätigkeit ihrer Mandantin zwar von Anfang an durch die Absicht veranlasst war, einen Gewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen. Es hängt jedoch nicht von der Wunschvorstellung und Absichtserklärung der Bw ab, ob es sich um eine Einkunftsquelle handelt (eine Absicht ist ein innerer Vorgang- Willensentschluss -, der aber erst dann steuerlich erheblich wird, wenn er durch Manifestationen, dh. durch entsprechende Handlungen, in die Außenwelt tritt. Solche Handlungen sind jedoch von der Bw bisher nicht gesetzt worden. Im gegenständlichen Fall waren allein die Fahrtkosten in den Jahren 2005 und 2006 höher als die Einnahmen und im Jahr 2007 waren die Fahrtkosten, Bürokosten und Telefon- und Internetkosten höher als die Einnahmen. (...)

Es wird daher seitens des Finanzamtes eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO angenommen, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen ist.“

In der Begründung seiner abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 26. Mai 2011 verweist das Finanzamt auf ebendiese (oa.) Ausführungen in der Niederschrift bzw. im Bericht vom 5. Mai 2011.

Im Vorlageantrag brachte die Bf. ergänzend vor, ihre Geschäfte hätten sich nicht wunschgemäß entwickelt, was ihrer Tätigkeit aber nicht die Anerkennung als Einkunftsquelle nehme, solange das Bestreben, einen Gewinn zu erzielen, gegeben sei. Für weitere Werbemaßnahmen (als die oa.) habe ihr Budget am Anfang nicht ausgereicht. Da ihre Betätigung keineswegs unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt und sie nicht von vornherein damit rechnen habe können, so wenig Zuspruch zu erlangen, werde die Anerkennung der Verluste (im Anlaufzeitraum) beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. erklärte aus ihrer Betätigung als Wünschelrutengeherin in den Jahren 2005 bis 2007 jeweils Verluste im oben näher dargestellten Ausmaß. Ab dem Jahr 2008 machte sie von der Pauschalierungsmöglichkeit nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 Gebrauch und erklärte jeweils (geringfügige) Gewinne.

Die Bf. nimmt – so der Wortlaut ihrer Ausgangsrechnungen - radiästhetische Begehungen bzw. Untersuchungen vor. In der Zeit von Juli 2005 bis Dezember 2007 (30 Monate) hat sie insgesamt 30 Begehungen/Untersuchungen durchgeführt und dafür Einnahmen iHv. 435 Euro (2005), 1.467 Euro (2006) und 1.508 Euro (2007) erzielt (Preis pro Begehung zwischen 60 und 180 Euro). In den weiteren Streitjahren beliefen sich ihre Einnahmen auf 919 Euro (2008) sowie 368 Euro (2009). Die Bf. besuchte einige Seminare der Radiästhesie und Geomantie, legt ihrer Betätigung als Wünschelrutengeherin aber auch Ausbildungen wie zB einen Mal- oder einen Qigong-Kurs sowie Seminare wie „Selbsthypnose und Trance“ oder „Ängste, Panikattacken, Phobien und posttraumatische Symptome“ zugrunde (s. dazu die vorliegenden Rechnungen der geltend gemachten Seminarauflwendungen). Das Wünschelrutengehen erfolgte bis Mitte Juli 2008 neben der nichtselbständigen Tätigkeit bei der Fa. S.

Strittig ist, ob ihre Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO (Einkunftsquellenvermutung) oder unter § 1 Abs. 2 LVO (Liebhabereivermutung) fällt. Diese Zuordnung ist insofern von Bedeutung, als zum Einen je nach Zuordnung unterschiedliche Maßstäbe für die Liebhabereibeurteilung heranzuziehen sind und zum Anderen Anlaufverluste nur bei einer Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 1 LVO steuerlich Berücksichtigung finden können.

1. Zur Einstufung der Tätigkeit:

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) 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 (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Unter § 1 Abs. 1 LVO fallen insbesondere Tätigkeiten, die hinsichtlich Art und Umfang typisch erwerbswirtschaftlich sind, dh insbesondere solche, die dem äußereren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes, aber auch anderen betrieblichen Betätigungen entsprechen.

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 einem "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. Die Anerkennung als Einkunftsquelle kann somit nur dann erfolgen, wenn trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Die Tätigkeit muss also objektiv ertragsfähig sein, was der Steuerpflichtige nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat (vgl. zB *Doralt*, EStG 8. Auflage, § 2 (LVO) Tz 453).

Ob eine Tätigkeit erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und des Umfanges zu beurteilen.

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere 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 (arg.: typischerweise) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH vom 30.7.2002, 96/14/0116; sowie vom 22.3.2006, 2001/13/0290). Als „typischerweise besondere in der Lebensführung begründete Neigungen“ gelten im Wesentlichen – neben den menschlichen Grundbedürfnissen (wie zB Wohnversorgung) – die Sport- und Freizeitgestaltung. Die Beurteilung, was typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist unter Anwendung einer Durchschnittsbetrachtung nach allgemeiner Lebenserfahrung vorzunehmen (zB *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 119, mwN).

Aber auch der Umfang, in dem eine Betätigung ausgeübt wird, ist für die Zuordnung zu einer Betätigungsart von Relevanz: Eine Betätigung, die in einem untypisch geringen Umfang ausgeübt wird, ist wohl der Lebensführung zuzurechnen, insbesondere dann, wenn Umstände hinzutreten, die eine Nähe zur Lebensführung aufweisen. Unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fallen daher nicht nur typische Hobbytätigkeiten, sondern auch Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbswirtschaftlich sind (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 157, und die dort zitierte UFS-Judikatur).

Die Bf. führt aus, ihre Betätigung "*lässt sich nicht unter § 1 Abs. 2 LVO subsumieren, weshalb jedenfalls von einer objektiven Gewinnerzielungsabsicht auszugehen*" sei. Ihr Vorbringen erschöpft sich jedoch ganz allgemein darin, dass ihre Betätigung von Anfang an durch die Absicht veranlasst gewesen sei, dadurch einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Bf. lässt jedoch völlig offen, durch welche konkreten Umstände diese behauptete Absicht nach außen in Erscheinung getreten und sohin objektiv erkennbar gewesen wäre. Das Argument, es sei nicht anzunehmen, sie habe „*nur auf Grund einer Neigung die nicht unerheblichen Ausgaben auf sich genommen, ohne eine Gewinnerzielungsabsicht zu verfolgen*“, ist für die Vornahme einer Liebhabereibeurteilung völlig ungeeignet, sind doch gerade Hobbytätigkeiten bzw. Tätigkeiten, die auf in der persönlichen Lebensführung begründete Neigungen oder Umstände zurückzuführen sind, dadurch charakterisiert, dass (erhebliche oder unerhebliche) Ausgaben getätigt und in Kauf genommen werden, ohne

dass auf der anderen Seite Einnahmen bzw. Einnahmenüberschüsse lukriert oder erwartet werden.

Bei der dargestellten Art der Tätigkeit sowie in Anbetracht des geringen Umfanges ihrer Ausübung ist die Betätigung der Bf. keinesfalls als primär durch die Absicht, dadurch einen Gesamtgewinn zu erzielen, anzusehen, sondern vielmehr als solche gemäß § 1 Abs. 2 LVO (Betätigung mit Liebhabereivermutung) zu qualifizieren:

-- Die Bf. bestritt ihren Lebensunterhalt (zumindest) bis Mitte Juli 2008 hauptsächlich aus ihren nichtselbständigen Einkünften (Anstellung bei der Fa. S.). Die Tätigkeit als Wünschelrutengeherin erfolgte sohin bis zu diesem Zeitpunkt bestenfalls nebenberuflich.

-- In den Jahren 2005 bis 2007 führte sie durchschnittlich *eine* (einzige) radiästhetische Begehung/Untersuchung *pro Monat* durch. In den Jahren 2008 und 2009 – also *nach* Beendigung des Dienstverhältnisses bei der Fa. S – ging die Anzahl der Begehungen/Untersuchungen (und folglich der Erlöse) sogar drastisch zurück (s. obige Ausführungen der Prüferin in der Niederschrift bzw. die oben dargestellten Erlöse). Die Tätigkeit hat somit in den Streitjahren das Ausmaß einer Freizeitbeschäftigung nicht überschritten. Eine typisch betriebliche Tätigkeit liegt bei diesem äußereren Erscheinungsbild weder hinsichtlich der Art noch des Umfanges vor.

-- Die Bf. hat Zeit und Mittel investiert, die von einer gewinnorientierten Person bei den gegebenen Einnahmen nicht in Kauf genommen worden wären. Im Jahr 2005 betrugen allein die Seminargebühren und Fahrtspesen nahezu das Zehnfache der erklärten Erlöse. Im Folgejahr wurden die Erlöse allein von den Fahrtspesen – um rund 50% (!) – überstiegen; die Seminarkosten bewegten sich in derselben Höhe wie die Erlöse. Auch 2007 war schon die Summe aus Seminargebühren und Fahrtspesen höher als die erzielten Einnahmen; die – über mehrere Jahre hinweg schlagend werdende – AfA allein „verschlang“ nahezu zwei Drittel der Einnahmen. Die Prüferin führte in ihrer Niederschrift (ihrem Bericht) vom 5. Mai 2011 zahlreiche Beispiele von einzelnen Begehungen der Bf. an, die nicht einmal ansatzweise kostendeckend waren. Die Bf. hielt dem weder im Prüfungsverfahren noch im Vorlageantrag etwas Substanzielles entgegen.

-- Neben (allgemein zugänglichen) Seminaren zu den Themen „Radiästhesie“ bzw. „Geomantie“, legt die Bf. ihrer Tätigkeit als Wünschelrutengeherin auch zahlreiche andere, einen allgemeinen Interessentenkreis ansprechende Kurse zugrunde. Die Inhalte der von der Bf. ihrer Intention zufolge zum Zwecke der Ausübung ihrer Tätigkeit notwendigen Kurse (wie zB Malen, Qigong, Wildkräuter uä.) zeigen jedoch eine starke Nahebeziehung zur privaten Lebensführung. Der Umstand, dass die Bf. derartige – im Regelfall aus privaten Motiven besuchte - Kurse als für die Ausübung ihrer Tätigkeit erforderlich erachtet bzw. mit ihrer Tätigkeit in Verbindung bringt, lässt darauf schließen, dass auch ihre radiästhetische Betätigung überwiegend aus persönlichen Neigungen ausgeübt wird. Zudem stehen Art und Anzahl der Seminare und Kurse (s. obige Darstellung im Prüfungsbericht) in keiner vernünftigen Relation zu den aus ihrer Tätigkeit erzielten und zu erwartenden Einnahmen und deuten ebenfalls darauf hin, dass diese Veranstaltungen

primär aus privatem Interesse besucht wurden (vgl. dazu zB UFS vom 17. Juni 2008, RV/0697-I/07).

-- Wenn die Bf. im Vorlageantrag ihre Werbemaßnahmen anführt (Auflegen von Foldern bei zwei Ärzten, ein Artikel in der Ortszeitung), so spricht auch dieser geringfügige Werbeaufwand gegen das Vorliegen einer gewinnorientierten Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 1 LVO.

Art und Umfang der von der Bf. entfalteten Betätigung als Wünschelrutengeherin sprechen sohin klar dafür, dass diese ihre Wurzel in einer in der privaten Lebensführung begründeten Neigung findet.

2. Zur (fehlenden) objektiven Ertragsfähigkeit:

2.1. Bei einer unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO einzustufenden Tätigkeit liegt - wie bereits oben ausgeführt - gemäß § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei nur dann nicht vor, wenn trotz Verlusten die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn der Einnahmen über die Ausgaben erwarten lässt (objektive Ertragsfähigkeit), was der Steuerpflichtige (grundsätzlich mittels Prognoserechnung) nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen hat. Gelingt dieser Nachweis nicht, ist - ab Beginn der Tätigkeit - Liebhaberei anzunehmen.

Werden bei einer typisch der Lebensführung zuzuordnenden Betätigung Verluste erzielt und bestehen daher auf Seiten der Abgabenbehörde Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft, so hat der sich Betätigende mittels Prognoserechnung eine Prognose darüber abzugeben, dass die Betätigung – bei gleich bleibender Art der Bewirtschaftung bzw. Tätigkeit – nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Die Prognose hat die seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten Einnahmen und tatsächlich angefallenen Ausgaben sowie die bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraumes noch zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben zu umfassen (zB *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 194f.).

Das Finanzamt hat den beschwerdegegenständlichen Bescheiden die Auffassung zugrunde gelegt, dass die zur Beurteilung stehende Tätigkeit der Bf. als Wünschelrutengeherin eine solche nach § 1 Abs. 2 LVO darstellt. Diese Beurteilung hat die Abgabenbehörde im Zuge ihrer Außenprüfung bzw. in weiterer Folge in ihren Berufungsvorentscheidungen bekräftigt bzw. aufrecht gehalten. Dennoch beschränkte sich die Bf. allein auf ihr allgemein gehaltenes Vorbringen, ihre Betätigung sei von Anfang an durch die Absicht veranlasst gewesen, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Nicht nur, dass keine objektiven, ihre vermeintlich subjektiv vorhandene Gewinnerzielungsabsicht evident machenden Umstände aufgezeigt wurden, hat es die Bf. überdies unterlassen, im Abgabenverfahren die objektive Ertragsfähigkeit ihrer Tätigkeit auch nur ansatzweise darzutun. Das Finanzamt vertrat vom Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide an klar erkennbar die Ansicht, dass die fragliche Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Die Bf. hat aber weder in der Berufung noch im Zuge des Prüfungsverfahrens, aber auch nicht im Vorlageantrag den Versuch unternommen, den gebotenen und ihr

obliegenden Nachweis (oder zumindest die Glaubhaftmachung) für das Vorliegen der objektiven Ertragsfähigkeit iSd. § 2 Abs. 4 LVO zu erbringen.

Schon allein deshalb konnte das Finanzamt die Betätigung der Bf. im Ergebnis zu Recht als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifizieren.

2.2. Der Vollständigkeit halber sei im Folgenden dargestellt, dass die in Frage stehende Tätigkeit in der von der Bf. ausgeübten Weise letztlich tatsächlich nicht geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften:

Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine durch die Behörde auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Neben bereits veranlagten Jahren sind auch die Ergebnisse noch nicht veranlagter, jedoch bereits erklärter Jahre heranzuziehen (zB VwGH vom 22.5.1990, 87/14/0038).

Wesentliche Bedeutung kommt den Komponenten, aus denen sich Einnahmen und Ausgaben zusammensetzen, und der Häufigkeit ihres Vorkommens in den einzelnen Jahren zu. Sind bisher zB immer hohe Fahrtkosten angefallen und treten keine anderen Umstände hinzu, so ist berechtigt davon auszugehen, dass bei gleich bleibender Tätigkeit auch künftig keine wesentlich geringeren Ausgaben dieser Art anfallen werden (Rauscher/Grübler, aaO, Rz 206).

Stellt sich bei einer bereits mehrjährig ausgeübten Betätigung im absehbaren Zeitraum die Frage nach dem Vorliegen von Liebhaberei, so sind der Liebhabereibeurteilung grundsätzlich die steuerlichen Ergebnisse aller Veranlagungsjahre vom Beginn der Betätigung bis zum Zeitpunkt der Beurteilung zugrunde zu legen (Rauscher/Grübler, aaO, Rz 207).

Die Bf. macht seit dem vierten Jahr ihrer Tätigkeit (2008) von der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 Gebrauch. Sie erklärte in den Jahren 2010 bis 2012 Einnahmen von 1.565 Euro, 2.468 Euro sowie 3.161 Euro bzw. unter Anwendung der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG steuerliche Gewinne von 1.377 Euro, 2.172 Euro sowie 2.782 Euro (Ergebnisse der Streitjahre: siehe oben).

Nach der Rechtsprechung können die sich aus der Pauschalierung nach Durchschnittssätzen ergebenden Betriebsergebnisse nicht zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung herangezogen werden (VwGH vom 21.5.1997, 92/14/0185).

Im Entscheidungsfall liegen nun die tatsächlichen Ergebnisse (seit 2008) nicht vor. Es steht jedoch ohne Zweifel fest, dass diese der Höhe nach deutlich unter den pauschaliert ermittelten Ergebnissen liegen. Dies ergibt sich schon aus dem Vorbringen der Bf. selbst, wonach die Pauschalierungsmöglichkeit in Anspruch genommen werde, da die Geltendmachung der AfA sowie der Fahrtkosten „auf Dauer nur zu kleineren (für die Bf. günstigeren) steuerlichen Auswirkungen führen“ würde, weshalb die Variante mit dem geringeren Arbeitsaufwand gewählt worden sei (s. Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertreterin vom 11. Jänner 2010). Zudem hat das Finanzamt in seiner Niederschrift

bzw. im Bericht vom 5. Mai 2011 an Hand einzelner Begehungen der Bf. anschaulich dargestellt, dass die Tätigkeit der Bf. in der in den Streitjahren ausgeübten Art und Weise auf Grund der gegebenen Einnahmen-Ausgaben-Relation selbst bei Außerachtlassung von AfA und Seminarkosten nicht kostendeckend sein kann (zB stehen den Einnahmen von 180 Euro aus einer 8-stündigen Begehung in S allein Reise- und Fahrtkosten iHv. 170 Euro gegenüber). Diesen Ausführungen hält die Bf. nichts entgegen.

Selbst wenn nun zum Zwecke der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit entgegen der oa. Judikatur die – für den Standpunkt der Bf. weitaus günstigeren – im Wege der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelten Ergebnisse herangezogen würden, weist die Betätigung der Bf. nach acht Jahren immer noch einen (kumulierten) Verlust von 5.742,55 Euro aus. Unter der Annahme, dass die von der Bf. im Jahr 2012 erklärten – innerhalb des bisherigen Tätigkeitszeitraumes betragsmäßig mit Abstand höchsten - Einnahmen in etwa auch in den Folgejahren lukriert werden können (bzw. konnten) und folglich wieder (pauschalierte) Gewinne von rund 2.800 Euro jährlich „erzielt“ würden (wobei angesichts des ausgewiesenen Einnahmenanstieges allenfalls zu klären wäre, ob nicht eine Änderung der "Bewirtschaftungsart" erfolgt ist), so würde die Bf. erstmals (frühestens) im elften Jahr ihrer Tätigkeit die (Gesamt)Gewinnzone erreichen. Dieser Zeitraum bis zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges kann aber für die vorliegende Tätigkeit nicht mehr als absehbar gelten. Das In-Kauf-Nehmen eines Gesamtverlustes über einen derart langen Zeitraum ist nur durch die Nähe der konkret ausgeübten Tätigkeit zur Lebensführung erklärbar. Nochmals hervorzuheben ist, dass sich der Eintritt eines Gesamtgewinnes (bereits) im elften Jahr ohnehin nur dann ergibt, wenn der Beurteilung entgegen der VwGH-Judikatur (und damit unzutreffenderweise) die ab 2008 pauschaliert ermittelten Gewinne zugrunde gelegt werden. Richtigerweise sind aber die tatsächlich erwirtschafteten Betriebsergebnisse maßgebend. Die konkret gegebene Kostenstruktur (schon allein die Fahrtkosten sowie die AfA zehren einen Großteil der Einnahmen auf) führt dazu, dass die tatsächlichen, im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelten Ergebnisse weit unter den pauschalierten Ergebnissen liegen, und ein Eintritt der Bf. in die Gesamtgewinnphase – sollte ein solcher bei gleich bleibender Art der Tätigkeit überhaupt je erreicht werden - erst zu einem weitaus späteren Zeitpunkt erfolgt.

Da sohin das Finanzamt die Betätigung der Bf. letztlich zu Recht als solche gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO eingestuft hat und die Bf. nicht dargetan hat, dass die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt (und im Übrigen auch obige Überlegungen des BFG zu dem Ergebnis führen, dass eine objektive Ertragsfähigkeit nicht vorliegt), war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision: Die primäre Streitfrage des vorliegenden Falles ist, ob die von der Bf. ausgeübte Tätigkeit als Wünschelrutengeherin als Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO oder als solche gemäß § 1 Abs. 2 leg. cit. anzusehen ist. Zur Frage der Einstufung von Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Liebhabereibeurteilung gibt es bereits einige höchstgerichtliche Entscheidungen (vgl. zB die bei *Rauscher*/

Grübler, aaO, auf S. 104ff. zu „Hobbytätigkeiten und Freizeitbeschäftigungen“ angeführte Rechtsprechung). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt daher nicht vor.

Graz, am 6. August 2014