



Bescheide bzw. Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufungen** des VN BW, Ort, Straße, vertreten durch Werner F. Grubinger, 5166 Perwang, Hinterbuch 23, vom 14. Dezember 2010 und 27. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Peter Staudinger, vom 16. November 2010 und 12. Juni 2012 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 BAO und betreffend die Einkommensteuer 2008 bis 2010 sowie über dessen **Antrag** vom 16. Dezember 2011 auf Entscheidung über die Berufung vom 16. November 2010 gegen die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 BAO entschieden:

- 1) Der **Antrag** vom 16. Dezember 2011 auf Entscheidung über die Berufung vom 16. November 2010 gegen die **Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 BAO** wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- 2) Der **Bescheid** über die **Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 BAO** vom 16. November 2010 wird aufgehoben.
- 3) Die **Berufung** vom 14. Dezember 2010 gegen den **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 16. November 2010 wird deshalb gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- 4) Die **Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010** werden gem. § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sachen an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist seit vielen Jahren Teilhaber eines gut gehenden Gastronomiebetriebes.

1 Verfahrensgang

Mit Fragebogen vom 3. Juli 2008 gab sein steuerlicher Vertreter die Eröffnung eines Frisiersalons (Gewerbebetriebes) bekannt (Eingangsstempel Finanzamt vom 4. Juli 2008). Den voraussichtlichen Umsatz im Eröffnungsjahr bezifferte er mit EUR 10.000,00, den des Folgejahres mit EUR 15.000,00. Er prognostizierte für das Eröffnungsjahr einen Verlust und für das erste Folgejahr einen Gewinn von EUR 100,00.

Der Berufungswerber verfügte ab 1. April 2008 über eine Gewerbeberechtigung für Friseur- und Perückenmacher (Stylist). Als gewerberechtliche Geschäftsführerin fungierte von Beginn an Frau X E*** (nunmehr BW; Gattin und Mutter des gemeinsamen, zu diesem Zeitpunkt etwa 1 ½ jährigen Kindes H).

Als Betriebsstandort findet sich die Anschrift Ort, Straße. Dabei handelt es sich um ein neu errichtetes Einfamilienhaus, das der Berufungswerber zusammen mit X BW und H Anfang März 2008 als Hauptwohnsitz bezogen hatte (ZMR-Abfrage). Dieses Grundstück (KG_#### EZ_###) hatte der Berufungswerber laut Grundbuchsatzug mit Kaufvertrag vom 2. August 2006 erworben und mit Übergabsvertrag vom 29. Oktober 2007 an X BW übertragen. Ob es sich dabei um eine (steuerpflichtige) Schenkung gehandelt hat bzw. ob auch Fr. BW Mittel beisteuerte, ist den Akten nicht zu entnehmen.

Mit 6. November 2009 reichte der Berufungswerber die Einkommensteuererklärung 2008 elektronisch ein und erklärte aus dem Frisörbetrieb einen Verlust von EUR 10.912,61. Das Finanzamt veranlagte dieses Jahr am 29. Jänner 2010 erklärungskgemäß. Nachdem am 27. August 2010 auch die Einkommensteuererklärung 2009 vorlag (Verlust Frisörbetrieb EUR 8.373,81), ersuchte das Finanzamt mit **Schreiben vom 20. Oktober 2010** betreffend „Gesamtgewinn, Gewinnabsicht“ um Mitteilung, wie sich die Umsatz- und Ertragslage seit Jänner 2010 entwickelt hat, inwieweit mit einer Umsatzerhöhung zu rechnen ist und ob in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werde.

Der Berufungswerber teilte mit, der Umsatz sei zwar im Vorjahresvergleich um 5% gestiegen, was aber noch deutlich unter der Planung liege, weshalb auch 2010 mit einem Verlust zu rechnen sei, der vor allem durch die hohen Personalkosten verursacht werde. Dieser könne nicht vermindert werden, da die Frisörin zugleich gewerberechtliche Geschäftsführerin sei und

zumindest 20 Stunden pro Woche beschäftigt werden müsse. Die Umsätze seien hinter den Erwartungen zurückgeblieben, da die bestehenden Stammkunden der Frisörin vor allem deshalb nicht im erwarteten Ausmaß mitgewechselt seien, da die von den Kunden gewünschten Termine zeitweise nicht erfüllbar gewesen seien. Mittlerweile werde eine Gutscheinkaktion für Neukunden gestartet, die erste Erfolge zeige. Es sei auch gelungen, die Terminvereinbarungen etwas flexibler zu gestalten. Bei Greifen dieser Maßnahmen sei ein Gewinn zu erwarten.

Aufgrund der nicht unerheblichen Investitionen, die bei vorzeitiger Beendigung des Betriebes nahezu wertlos wären, werde mit den geschilderten Maßnahmen versucht, in absehbarer Zeit in die Gewinnzone zu kommen.

Das Finanzamt hob daraufhin den **Einkommensteuerbescheid 2008** mit Bescheid vom **16. November 2010** gem. [§ 299 BAO](#) auf und verwies hinsichtlich der Gründe auf den Sachbescheid, der gleichzeitig erlassen wurde. Dieser ist inhaltlich völlig identisch mit dem aufgehobenen Bescheid, erging aber vorläufig.

Als Begründung findet sich nur der folgende Hinweis:

„Im Hinblick auf die näheren Umstände der Betätigung, insbesondere die Höhe des Umsatzes (Personalaufwand Gattin) wird im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) die Veranlagung vorläufig festgesetzt.“

Mit **16. November 2010** erließ das Finanzamt zudem einen **Einkommensteuerbescheid 2009** und übernahm die erklärten Besteuerungsgrundlagen unverändert. Auch dieser Bescheid erging vorläufig und wies dieselbe Begründung auf, wie schon der Einkommensteuerbescheid 2008.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2010 erhob der Berufungswerber Berufung gegen die erwähnten Bescheide, die sich ausschließlich gegen die vorläufige Veranlagung richtet und wie folgt begründet wurde:

- In der Begründung für die Wiederaufnahme (gemeint wohl Aufhebung) sei keinerlei Hinweis enthalten, wieso der Anlaufverlust gemäß der LVO nicht gewährt werden kann. Die Verlustursache und Art der Bewirtschaftung sei zwar kurz aber so ausreichend beschrieben worden, dass die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, ersichtlich sein müsste.
- Die Tatsache, dass Kunden nicht im erwarteten (versprochenen) Ausmaß wechseln, habe vor Beginn der Tätigkeit nicht erkannt werden können. Maßnahmen seien unmittelbar nach Erkennen des Problems getätigt worden (Gutscheinkaktion, etc.) und seien die Umsätze in den letzten Monaten steigend. Einzelne Monate seien bereits positiv.

- Die Tätigkeit werde so betrieben, dass ein Gesamtgewinn angestrebt werde und dieser auch erreicht werden könne. Die Verluste des Anlaufzeitraums seien jedenfalls für die ersten drei Wirtschaftsjahre der Betätigung zu gewähren.

Das Finanzamt sprach über die Berufung gegen den **Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO** nicht ab, wies die Berufung gegen die **Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009** mit **Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2011** als unbegründet ab und kündigte eine (zusätzliche) Begründung zu den Bescheiden an. Diese mit 5. September 2011 datierte Begründung wurde erst mit 18. November 2011 an den Berufungswerber zugestellt. Auch sie bezieht sich nur auf die Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer 2008 und 2009 und lautete:

„Im konkreten Fall ist zu prüfen, ob eine zeitlich bedingte Ungewissheit iSd [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorliegt und somit die Voraussetzung für die Erlassung vorläufiger Bescheide gegeben ist. Laut Stellungnahme des Steuerberaters vom 10. November 2010 kann der hohe Personalaufwand nicht wesentlich verringert werden, weil die Friseurin (Gattin) als gewerberechtliche Geschäftsführerin zumindest 20 Stunden pro Woche anwesend sein muss. Die Umsatzentwicklung ist hingegen ungewiss, weil unbekannt ist, wie viele Altkunden tatsächlich wechseln werden. Hinsichtlich der Neukunden ist noch nicht abschätzbar, ob diese Stammkunden werden, oder eben nur einmalig - aufgrund einer Gutscheinkaktion - gekommen sind.

Im Hinblick auf die Tätigkeit der Gattin als Friseurin kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass die Verluste in Kauf genommen werden, um ihr die Tätigkeit erhalten zu können (UFS RV/0308-G/07). Es wurden aber zweifelsohne Verbesserungsmaßnahmen iSd [§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO](#) durchgeführt, wie etwa die Möglichkeit flexiblerer Terminvereinbarungen oder die bereits erwähnte Gutscheinkaktion. Im Hinblick auf den hohen Personalaufwand sowie einer Umsatzsteigerung von lediglich 5% bis Ende September 2010 erscheinen die vorgenommenen Verbesserungsmaßnahmen noch nicht ausreichend, um den angestrebten Gesamtgewinn zu erreichen.

Das Gesamtbild der Verhältnisse lässt wegen des kurzen Zeitraumes sowie der Ungewissheit betreffend die in den Folgejahren erzielbaren Erlöse noch keine abschließende Beurteilung hinsichtlich der Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, zu. Demnach ist nach der Judikatur (VwGH [94/14/0025](#)) die Erlassung vorläufiger Bescheide zulässig.“

Der Berufungswerber beantragte daraufhin mit Schreiben vom **16. Dezember 2011** die **Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat** über alle drei Berufungen. Als Datum der jeweiligen Berufung führte er zu den beiden Einkommensteuer-Sachbescheiden das Datum der Berufungsvorentscheidung (5. September 2011) und zum Aufhebungsbescheid das Datum des Erstbescheides (16. November 2010) an und wiederholte seine Argumente. Zusätzlich brachte er vor, die rechtzeitig getätigten Maßnahmen hätten gegriffen und es sei (bis September 2011) eine weitere Umsatzsteigerung um 72,70% erzielt worden, die bei gleichbleibender Kostenstruktur bereits einen Gewinn in Höhe von EUR 2.219,00 ergeben hätte. Die theoretische Frage, ob damit eine Einkunftsquelle vorliegen kann, sei damit durch die tatsächlichen Verhältnisse positiv beantwortet.

Nachdem mit 27. April 2012 die **Einkommensteuererklärung 2010** abgegeben worden war, veranlagte das Finanzamt auch dieses Jahr mit Bescheiden vom 12. Juni 2012 erklärungsgemäß, aber wieder vorläufig. Auch dagegen berief der Berufungswerber mit Schreiben vom 27. Juni 2012 und verwies auf die Begründung der Berufung bezüglich der Vorjahre.

Das Finanzamt legte die die Jahre 2008 und 2009 betreffende Berufung mit Vorlagebericht vom 30. April 2012 sowie die bezüglich 2010 mit Vorlagebericht vom 1. Februar 2013 an den Unabhängigen Finanzsenat vor und verwies auf die Berufungsvorentscheidung.

Über die Berufung wurde erwogen:

2 Sachverhalt

Die Berufungsentscheidung basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

In den Finanzamtsakten (St.Nr. ###/####) scheinen die folgenden Basisdaten des Frisörsalons auf, wobei die Daten 2011 der Einkommensteuererklärung vom 20. Februar 2013 entnommen wurden. Nähere Details sind diesen Akten nicht zu entnehmen.

	Kz	ab 4/2008	2009	2010	2011	Summe
Einnahmen	9040	4.132,60	9.997,50	12.636,50	18.483,00	45.249,60
Waren ...	9100	-1.157,70	-1.132,55	-2.388,68	-3.541,23	-8.220,16
Personal	9120	-9.655,25	-13.222,30	-13.266,76	-13.266,76	-49.411,07
AfA, GWG	9130	-2.770,40	-1.808,30	-1.808,30	-1.904,19	-8.291,19
Miete, Leasing	9180	-1.138,67	-1.708,00	-1.708,00	-1.708,00	-6.262,67
Werbung	9200	0,00	-376,74	0,00	0,00	-376,74
Sonstige	9230	-323,19	-123,22	-2.540,76	-899,02	-3.886,19
Ausgaben		-15.045,21	-18.371,11	-21.712,50	-21.319,20	-76.448,02
Verlust		-10.912,61	-8.373,61	-9.076,00	-2.836,20	-31.198,42
Steuerberatung	460			-2.220,00	-1.080,00	-3.300,00
somit		-10.912,61	-8.373,61	-11.296,00	-3.916,20	-34.498,42

Daraus ist – neben dem Gesamtergebnis in den ersten 3 ½ Jahren - auch ersichtlich, dass aus dem im Schreiben vom 16. Dezember 2011 für das Kalenderjahr 2011 noch mit EUR 2.219,00 prognostizierten Gewinn tatsächlich ein Verlust von EUR 2.836,20 (vor Steuerberatungskosten) wurde. Die Angaben des Berufungswerbers differieren damit zur Realität um ziemlich genau EUR 5.000,00. Die Ursachen, warum der Berufungswerber bei seiner Prognose des fast abgelaufenen Jahres so weit daneben lag, wurden bisher nicht untersucht. Diese Tatsache legt aber die Vermutung nahe, dass die kaufmännische

Überwachung und Steuerung der Betätigung nicht nach Maßstäben erfolgte, wie sie im Wirtschaftsleben üblich sind.

Frau X BW war bis Ende 2006 bei einem anderen Frisör beschäftigt gewesen, bezog ab 13. Oktober 2006 Wochengeld und nach der Geburt der gemeinsamen Tochter H von 12. Februar 2007 bis 16. Juni 2009 Kinderbetreuungsgeld von EUR 14,53 pro Tag. Bei Eröffnung der Tätigkeit im April 2008 war die Tochter damit noch keine 1 ½ Jahre alt.

Der Unabhängige Finanzsenat versuchte den Frisörsalon über das Internet mit einer schnellen Suche ausfindig zu machen, konnte aber weder Werbung noch eine Eintragung ins Branchenbuch bei www.herold.at finden. Die Abfrage unter www.salzburg.gv.at/landkarten.htm ergab für die Anschrift Ort, Straße das Luftbild eines größeren Einfamilienhauses mit Außenschwimmbad in einem Neubaugebiet.

3 Rechtsgrundlagen

3.1 Liebhabereiverordnung

Die hier maßgeblichen Bestimmungen der Liebhabereiverordnung ([Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide](#), BGBl. Nr. 33/1993 idgF; kurz LVO) lauten:

§ 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, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) 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.*

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

- (3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten*

steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2 (1) 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 (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

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

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. 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 liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. 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.

Unstrittig ist, dass es sich beim hier zu beurteilenden Frisörsalon um eine Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) handelt. Strittig ist ausschließlich, ob die Veranlagung zu Recht vorläufig erging (siehe dazu unten Punkt 3.5).

Wie vom Berufungswerber richtig vorgebracht, hat bei solchen Betätigungen im **Anlaufzeitraum** die Kriterienprüfung (siehe unten) zu unterbleiben und es ist immer von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, was zur Abzugsfähigkeit der entstandenen Verluste führt, auch wenn sich im Anschluss herausstellt, dass Liebhaberei anzunehmen ist.

Davon gibt es - bezogen auf den konkreten Fall - nur zwei Ausnahmen:

- Das gilt dann nicht, wenn aus den vorhandenen Indizien ein Umstand bzw. ein Plan für eine zeitliche Begrenzung erkennbar ist. Liegt diese Frage noch im Ungewissen, kann das je nach Lage des Falles eine vorläufige Veranlagung rechtfertigen (*Renner/Doralt* in *Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 433 ff mit weiteren Nachweisen).
- Wie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung richtig ausgeführt, liegt Liebhaberei auch dann schon im Anlaufzeitraum vor, wenn persönliche Motive für die Inkaufnahme von Verlusten ausschlaggebend sind. Dazu zählen etwa die Versorgung naher Angehöriger (Schaffung oder Erhaltung einer Beschäftigung bzw. zukünftigen Existenzgrundlage für nahe Angehörige) oder die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben, die im Zusammenhang

mit der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären (vgl. *Doralt/Renner* in *Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 363/1 unter Hinweis auf UFS 12.9.2007, RV/0308-G/07).

Die erwähnte Kriterienprüfung, die im Normalfall erst nach dem Anlaufzeitraum einzusetzen hat, regelt [§ 2 Abs. 1 LVO](#) und nennt beispielhafte und schematisierte Eckpunkte, mit denen die Gesamtgewinnerzielungsabsicht für Dritte nachvollziehbar sein soll. Zu prüfen sind dabei nicht nur vereinzelte Kriterien, sondern **jedes einzelne Merkmal**. Erst im Anschluss daran kann die Beurteilung nach dem „Gesamtbild der Verhältnisse“ mit unterschiedlicher Gewichtung der einzelnen Kriterien erfolgen. Dem Einsatz strukturverbessernder Maßnahmen kommt zwar eine wichtige Bedeutung zu, doch auch seine Beurteilung ist in die Gesamtbetrachtung einzubetten (vgl. etwa *Doralt/Renner* in *Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 402 mit vielen weiteren Nachweisen).

Neben den vom Finanzamt bisher ins Treffen geführten Kriterien sind deshalb auch alle weiteren Umstände zu untersuchen, die die Betätigung prägen (vgl. etwa *Jakom/Laudacher* EStG 2013, § 2 Rz 241 mit vielen weiteren Nachweisen). Dazu zählt neben der Betrachtung von Ausmaß und Entwicklung der Verluste und deren Verhältnis zu Gewinnen (Ziffer 1 und 2) auch die detailliertere Erforschung der **Verlustursachen** unter Gegenüberstellung mit vergleichbaren Betätigungen (Ziffer 3). Das bedarf nicht nur der Prüfung des Personalaufwandes, sondern auch der Analyse der Betriebseinnahmen und der anderen (fixen und variablen) Betriebsausgaben, des Leistungsangebotes und der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (Akquisition, Lage und Art der Räumlichkeiten, Betriebsausstattung etc.). Zusätzlich stellt sich die Frage, ob die Leistungen **marktgerecht angeboten** wurden (Ziffer 4). Dazu zählt gerade wegen der Tatsache, dass der Frisörsalon ohne die eigene Mitarbeit des Berufungswerbers nur mit einer einzigen Halbtagskraft betrieben werden sollte, vor allem die Frage der konkreten Öffnungszeiten, der tatsächlichen Belegung des Salons und der Bewerbung der Tätigkeit und auch des Außenauftrittes (Türschilder etc.). Auffällig ist auch, dass eine aktuelle Abfrage des Unabhängigen Finanzsenats auf den gelben Seiten von www.herold.at in Ort zwar vier Frisöre auswarf, nicht aber die Telefonnummer des Berufungswerbers. Zu untersuchen ist auch die **Preisgestaltung** (Ziffer 5) und ob dabei die marktgegebenen Möglichkeiten ausgeschöpft wurden. Das kann die Nachkalkulation – auch anhand der verwendeten Materialien – erforderlich machen. Ausschlaggebend sind auch Art und Ausmaß von strukturverbessernden Maßnahmen (Ziffer 6), was aber nicht zur Vernachlässigung der allgemeinen Betrachtung von Maßnahmen führen darf, die üblicherweise bei der Eröffnung eines neuen Dienstleistungsbetriebes anfallen (z.B. Werbemaßnahmen wie Postwurfsendungen, Inserate, Internetauftritt etc.).

3.2 Verträge zwischen nahen Angehörigen

Da die gesamte Betriebsleistung offenbar nur mit einer Halbtagskraft erbracht wurde und es sich dabei um die Ehegattin des Berufungswerbers handelt, dürfen auch die Grundsätze der vom VwGH entwickelten Angehörigenjudikatur nicht unberücksichtigt bleiben. Verträge zwischen nahen Angehörigen können steuerlich nämlich - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - nur dann als erwiesen anerkannt werden, wenn sie (vgl. *Doralt/Toifl* in *Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 160 ff) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, sowie zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Zu klären wird dabei wohl auch sein, inwiefern es Frau BW neben der Betreuung des gemeinsamen Kindes überhaupt in der Form möglich war, Kundenwünschen so nachzukommen, wie es ein neu zu eröffnender Frisörsalon üblicherweise anpreist. Gerade der Hinweis auf die Übernahme von Stammkunden durch die Gattin des Berufungswerbers lenkt den Blick auch auf die Tatsache, dass sich der frühere Arbeitgeber nicht in Ort, sondern im über 16 km entfernten A befand. Das führt zur Frage, ob es wirklich realistisch war, dass Kunden einer angestellten Frisörin so weit nachfolgen.

3.3 Steuerberatungskosten

Der Berufungswerber machte bisher – soweit den Akten zu entnehmen – seine Steuerberatungskosten als Sonderausgaben geltend. Dabei ist aber zu beachten, dass dies nur insofern zutrifft, als nicht Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vorliegen.

Steuerberatungskosten sind dem betrieblichen Bereich als Betriebsausgaben zuordenbar, soweit sie im Zusammenhang mit betrieblich bedingten Abgaben bzw. der Führung von Aufzeichnungen stehen (z.B. Lohnverrechnung). Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der Ermittlung der Einkünfte (insbesondere Gewinnermittlung) werden zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gezählt, weil die Ermittlung des Gewinnes bzw. Überschusses aus einer Einkunftsquelle jedenfalls auch eigenbetrieblichen Zwecken dient. Sind die Steuerberatungskosten sowohl beruflich als auch privat veranlasst, dann sind sie grundsätzlich aufzuteilen. Im Rahmen der Beratung für die Einkommensteuer von selbstständig Erwerbstätigen werden aus Vereinfachungsgründen zur Gänze Betriebsausgaben angenommen, wenn die Ermittlung der Einkünfte im Vordergrund der Beratung steht (vgl. *Doralt/Renner* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 18 Tz 240 ff unter Hinweis auf VwGH 24.10.2002, [98/15/0094](#)).

3.4 Aufhebung eines Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die 1. Instanz

Ist eine Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO](#), [§ 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO](#), [§ 274 BAO](#)) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat ([§ 289 Abs. 1 BAO](#)).

Zweck dieser Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (*Ritz*, BAO⁴, § 289 Tz 5). Es ist nicht Aufgabe der Berufungsbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

3.5 [§ 299 BAO](#), Reihenfolge der Berufungserledigungen

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann (Ermessensentscheidung) einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als **nicht richtig** erweist ([§ 299 Abs. 1 BAO](#)). Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 299 BAO](#) darzulegen (VwGH 2.7.1998, [98/16/0105](#)), also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 299 Tz 40).

Begründungsmängel des Erstbescheides sind zwar im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 93 Tz 16) und ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid kann etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung ergänzt bzw. richtig gestellt werden. Dabei darf aber kein anderer Aufhebungsgrund herangezogen werden als im Aufhebungsbescheid genannt (vgl. VwGH 26.4.2012, [2009/15/0119](#) unter Hinweis auf die Wiederaufnahme des Verfahrens mit VwGH 30.11.1999, [94/14/0124](#)).

Gem. [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Diese Möglichkeit ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung

maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 200 Tz 4).

Hat das Finanzamt einen endgültigen Bescheid erlassen, obwohl die Voraussetzungen für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides gegeben waren, so kann dieser nur dann gem. [§ 299 BAO](#) aufgehoben werden, wenn die Erlassung als endgültiger Bescheid nicht richtig war. Dass ist nur dann der Fall, wenn **kumulativ** zwei Gründe vorliegen, die auch im Aufhebungsbescheid ausreichend **dargestellt** sind:

- Die Abgabepflicht bzw. deren Umfang müssen noch ungewiss, aber wahrscheinlich sein.
- Die Behörde muss bei der Wahl der endgültigen Veranlagung ihr eingeräumtes Ermessen falsch ausgeübt haben (Ermessensmissbrauch oder Ermessensüberschreitung; vgl. VwGH 17.5.1989, [87/13/0188](#)).

Liegt eine Ungewissheit vor, sieht *Stoll* für eine Ermessensübung, außer bei Ungewissheiten in verhältnismäßig nicht ins Gewicht fallenden Elementen des Gesamtsachverhaltes, wenig Spielraum (*Stoll*, BAO, 2109). Nach *Ritz* soll dabei aber die Tatsache Berücksichtigung finden, ob andere Verfahrenstitel für eine spätere Änderung anwendbar sind und ob der spätere Verjährungsbeginn voraussichtlich bedeutsam sein wird (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 200 Tz 7 unter Hinweis auf ähnlich *Ellinger* ua, BAO³, § 200 Anm. 18).

Liegt keine Ungewissheit vor, kommt eine Ermessenübung von vornherein nicht in Betracht. Die Festsetzung hat endgültig zu erfolgen.

Da die Aufhebung gem. [§ 299 BAO](#) eine Ermessensentscheidung ist, sind auch die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, [92/13/0102](#)). Dabei sind alle ermessensrelevanten Umstände abzuwägen (vgl. VwGH 28.3.2000, [95/14/0133](#)).

Zu beachten ist weiters, dass der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid mit dem aufhebenden Bescheid zu verbinden ist ([§ 299 Abs. 2 BAO](#)). Damit liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind. Werden beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist **zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden** (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 299 Tz 45 unter Hinweis auf VwGH 22.5.1990, [87/14/0038](#) zu [§ 307 BAO](#)).

4 Rechtliche Würdigung

4.1 Vorlageantrag vom 16. Dezember 2011 zur Berufung vom 14. Dezember 2010 gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. [§ 299 BAO](#) vom 16. November 2010

Bisher entschied das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2011 über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009, ohne vorher über die Berufung gegen die **Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. [§ 299 BAO](#)** abzusprechen. Das ist rechtswidrig.

Trotzdem stellte der Berufungswerber mit Schreiben vom 16. Dezember 2011 zur letztgenannten Berufung vom 14. Dezember 2010 den Antrag auf Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat, woraufhin das Finanzamt diesen Antrag mit dem Vorlagebericht vom 30. April 2012 unter Hinweis auf eine Berufungsvorentscheidung vorlegte.

Ein Vorlageantrag, der vor Erlassung einer Berufungsvorentscheidung eingebracht wurde, ist gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als **unzulässig zurückzuweisen** (vgl. u.a. UFS 9.6.2011, RV/0742-W/11 und VwGH 26.6.1990, [89/14/0122](#)), was auf den **Vorlageantrag** vom 16. Dezember 2011 zu dieser Berufung zutrifft.

4.2 Berufung vom 14. Dezember 2010 gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. [§ 299 BAO](#) vom 16. November 2010

Damit ist die Berufung vom 14. Dezember 2010 hinsichtlich des Aufhebungsbescheides gem. [§ 299 BAO](#) nach wie vor unerledigt. Legt das Finanzamt sowohl den Vorlageantrag wie auch die dazu gehörige Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat vor, ist dieser auch zur Entscheidung über die Berufung befugt (vgl. etwa UFS 7.5.2008, RV/0207-I/06). Das ist hier der Fall, weshalb auch der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 zu untersuchen war.

Dazu ist zu beachten, das sich das Kalenderjahr 2008 im **Anlaufzeitraum** des in diesem Jahr eröffneten Frisörsalons ([§ 1 Abs. 1 LVO](#)) befindet, in dem Verluste nur ausnahmsweise dann als Liebhaberei steuerlich unbeachtlich sein können, wenn (siehe oben)

- aus den vorhandenen Indizien ein Umstand bzw. ein Plan für eine zeitliche Begrenzung erkennbar ist oder
- persönliche Motive für die Inkaufnahme von Verlusten ausschlaggebend sind (Versorgung naher Angehöriger, Berücksichtigung von Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären).

Eine allfällige Ungewissheit kann sich im Anlaufzeitraum deshalb nur auf diese beiden Bereiche beziehen.

Das Finanzamt verwies in der Berufungsvorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2008 und 2009 auf VwGH 12.8.1994, [94/14/0025](#). Nun ist es zwar richtig, dass das Höchstgericht aussprach, es genüge nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Absicht müsse sich auch an Hand der im [§ 2 Abs. 1 LVO](#) beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien nach außen hin manifestieren, wobei es nicht auf Wunschvorstellungen ankomme. Eine **vorläufige Veranlagung** käme dann in Frage, wenn hinsichtlich der im § 2 Abs. 1 Z 1 (Ausmaß und Entwicklung der Verluste) und im [§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO](#) (Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen und Überschüssen) genannten Umstände - insbesondere, ob eine Prognose erfüllt werden kann - noch Ungewissheit besteht. In diesem Fall richtet sich die Beurteilung, ob vorläufig von Liebhaberei oder vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist, nach der größeren Wahrscheinlichkeit der Alternativen.

Das Finanzamt übersah bei der Heranziehung dieser Aussagen aber, dass sich das Erkenntnis auf einen Zeitraum bezieht, der außerhalb des **Anlaufzeitraumes** lag. Die dort zu beurteilenden Betätigung war nämlich schon 1987 begonnen worden und die Aussagen beziehen sich auf die Jahre 1990 und 1991. Das Erkenntnis lässt sich deshalb nicht direkt auf die hier zu prüfenden Streitjahre 2008 bis 2010 übertragen.

Dazu kommt, dass der Verwaltungsgerichtshof für die Liebhabereibeurteilung bei [§ 1 Abs. 1 LVO](#) - Betätigungen später aussprach, die (künftige) Umsatzentwicklung sei ebenso wenig von Bedeutung wie die Frage, ob die vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen tatsächlich in die Gewinnzone führen. Vielmehr sei die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in [§ 1 Abs. 1 LVO](#) beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg Jahr für Jahr zu prüfen (vgl. VwGH 14.12.2006, [2003/14/0022](#)). Ob und wie lange die Fortsetzung einer Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion eines mit Gewinnabsicht handelnden Steuerpflichtigen betrachtet werden kann, sei nach den konkreten aktuellen Umständen und nicht in einer ex-post-Betrachtung zu beurteilen (VwGH 19.3.2008, [2005/15/0151](#)).

Die Begründung für die **Rechtswidrigkeit der endgültigen Erlassung** des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 29. Jänner 2010 erschöpft sich in der Erwähnung der Höhe des Umsatzes und des Personalaufwandes der Gattin. Diese sind im Anlaufzeitraum nicht von Relevanz, weshalb deren Höhe in dieser isolierten Darstellung kein Grund für eine Ungewissheit sein kann. Der Aufhebungsbescheid stellt damit weder eine Ungewissheit dar, die die endgültige Veranlagung zweifelhaft erscheinen ließe, noch, warum im Anschluss daran das Ermessen missbraucht bzw. überschritten worden sein soll. Die im hier bekämpften

Bescheid genannten Gründe – und nur die sind vom Unabhängigen Finanzsenat zur Beurteilung heranzuziehen - vermögen deshalb eine Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit nicht zu tragen.

Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. [§ 299 BAO](#) vom 16. November 2010 war deshalb aufzuheben.

Das hindert die Behörde nicht daran, den Einkommensteuerbescheid 2008 in weiterer Folge – etwa nach der Durchführung zusätzlicher Ermittlungen – nach Maßgabe anderer verfahrensrechtlicher Möglichkeiten (z.B. [§ 303 BAO](#)) abzuändern. [§ 299 BAO](#) kommt dafür aufgrund des Ablaufes der Jahresfrist nicht mehr in Betracht.

4.3 Berufung vom 14. Dezember 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 16. November 2010

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Punkt 4.2) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung des (alten) Einkommensteuerbescheides 2008 vom 26. Jänner 2010 befunden hat ([§ 299 Abs. 3 BAO](#)) und der (neue) Einkommensteuerbescheid 2008 vom 16. November 2010 scheidet ex lege wieder aus dem Rechtsbestand aus (vgl. *Ritz, BAO*⁴, § 299 Tz 62 mit weiteren Nachweisen).

Da damit der mit der Berufung bekämpfte Bescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet, richtet sich diese gegen einen „Nichtbescheid“, was sie unzulässig macht ([§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#)). Aus diesem Grund war die **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 16. November 2010 zurückzuweisen.**

4.4 Berufungen vom 14. Dezember 2010 und 27. Juni 2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16. November 2010 und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 12. Juni 2012

Bei der Beurteilung der Berufung gegen diese beiden Bescheide ist zu beachten, dass sich die Abgabenbehörde 1. Instanz bislang nur auf äußerst rudimentäre Ermittlungen beschränkte, die sich im Wesentlichen der Betrachtung der Umsätze und in der Zuordnung des Personalaufwandes zur Gattin des Berufungswerbers erschöpften.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Bedenken des Finanzamts insofern, als der Sachverhalt nur schwer mit dem in Einklang zu bringen ist, wie die Planungs- und Gründungsphase eines solchen Betriebes nach der Lebenserfahrung im Wirtschaftsleben üblicherweise verläuft. Hier wurde ein Frisörsalon eröffnet, um ihn - ohne dort selbst operativ tätig zu sein - ausschließlich mit einer Halbtagskraft zu betreiben, die (nach der sehr dürftigen Aktenlage) Kindergeld bezieht sowie für ein sehr kleines Kind zu sorgen hat. Dabei wurden schon in den ersten 3 ½

Jahren Verluste von über EUR 31.000 (mit Steuerberatung über EUR 34.000) in Kauf genommen. Dazu kommt, dass die Grobrecherche des Unabhängigen Finanzsenats im Internet keine Hinweise auf die Existenz dieses Betriebes ergab, die über die Informationen hinausgingen, die der Gewerbebehörde bzw. Wirtschaftskammer vorliegen.

Der Berufungswerber begründete seine Verluste in der Vorhaltsbeantwortung unter anderem damit, er könne seine Frau als gewerberechtliche Geschäftsführerin nicht unter 20 Wochenstunden beschäftigen und die Investitionen wären nicht unerheblich gewesen. Der Berufungswerber lag mit seinem Einkommen im Bereich des Maximalsteuersatzes von 50%, das Einkommen seiner bei ihm angestellten Frau blieb unter der Besteuerungsgrenze.

Das alles bietet sehr viele Anhaltspunkte für die Notwendigkeit der eingehenden Untersuchung des Sachverhalts.

- Dazu zählen eine Betriebsbesichtigung (Räumlichkeiten, Außenauftritt, Betriebsmittel), die Überprüfung der Aufzeichnungen (Einnahmen, Ausgaben, Kundenkartei) und des Anlageverzeichnisses sowie der Miet- bzw. Leasingverträge („erhebliche Investitionen“), die Analyse des auf den ersten Blick sehr geringen Werbeaufwandes der ersten Jahre und die Untersuchung der Erlöse (Preisgestaltung, Grundaufzeichnungen, Auslastung), die mit den entsprechenden Aufwendungen in Relation zu setzen sein werden.
- Auffällig und sehr ungewöhnlich ist, dass der Berufungswerber in den ersten 3 ½ Jahren – abgesehen von den sonstigen Fixkosten und variablen Aufwendungen - einen Personalaufwand in Kauf nahm, der über dem Umsatz liegt (2008-2011: Umsatz EUR 45.249, Personalaufwand EUR 49.411; siehe Tabelle oben). Aus diesem Grund werden all die Untersuchungen mit der Überprüfung des Dienstverhältnisses der Gattin zu verbinden sein, die auf die oben dargestellten Eckpunkte der Angehörigenjudikatur Rücksicht nimmt (Vertragsgestaltung inkl. Entlohnung, Dienstzettel, Stundenaufzeichnungen, Stehzeiten, Arbeitslohn pro Stunde für produktive Zeit, Urlaube, Krankenstände, etc.). Von Interesse kann unter Umständen auch sein, warum der Berufungswerber das Grundstück zuvor an seine Gattin übergeben hat und wer dessen Anschaffung sowie die Errichtung des gemeinsamen Hauptwohnsitzes finanziert hat. Die Akten enthalten dazu keine Anhaltspunkte.
- Am Rande wird auch die Frage zu klären sein, durch welche Bereiche die Steuerberatungskosten verursacht wurden. War das der Frisörbetrieb, drücken diese zusätzlich auf dessen (Gesamt)Ergebnis.
- Die in der Berufungsvorentscheidung als ungewiss thematisierte Frage, ob tatsächlich „Altkunden“ in den neu eröffneten Betrieb wechseln und ob diese Stammkunden werden, tritt hinter die Frage zurück, ob eine solche Erwartungshaltung überhaupt den allgemeinen

Lebenserfahrungen entspricht, ob die Gründung eines über 16 km entfernten Betriebes auf eine solche Hoffnung aufgebaut werden kann und ob ein fremder Betriebsinhaber mit fremdem Personal nicht schon in der Planung sowie im Anschluss wesentlich schneller, mit mehr Nachdruck und möglicherweise sogar mit einer Betriebsschließung auf die fehlende Nachfrage reagiert hätte.

Erst wenn die erklärten Besteuerungsgrundlagen anhand aller dieser Sachverhaltsermittlungen der Abgabenbehörde 1. Instanz verifiziert wurden, kann beurteilt werden, ob tatsächlich eine Einkunftsquelle vorliegt und ob Ungewissheiten existieren, die eine vorläufige Veranlagung rechtfertigen. Das wird nur dann der Fall sein, wenn die Anwendung des Anlaufzeitraumes fraglich ist, der zur zwingenden Anerkennung der Verluste der ersten Jahre führen würde. Dazu müssen alle Umstände geprüft und gegeneinander abgewogen werden, die zur Klärung der Frage beitragen, was für und was gegen eine Beendigung der Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes spricht und ob persönliche Motive für die Inkaufnahme von Verlusten ausschlaggebend sind (Versorgung der Gattin, Berücksichtigung von privatsphärennahen Ausgaben etc.).

Einen Hinweis darauf bietet die beachtliche Höhe der Verluste in Relation zum Umsatz, die es fraglich erscheinen lassen, ob sie tatsächlich unter fremdüblichen Bedingungen und in angemessener Zeit mit Gewinnen auffüllbar sein können. Möglicherweise wird dafür auch die Anforderung bzw. Überprüfung einer Prognoserechnung erforderlich sein.

All diese Ermittlungen durch das Finanzamt unterblieben bisher.

Da der Unabhängige Finanzsenat über keine eigenen Ermittlungskapazitäten verfügt, den Akten keine Gründe zu entnehmen sind, die für eine Unbilligkeit dieser Maßnahme sprechen, und das Finanzamt möglicherweise auch noch Ermittlungen für das Kalenderjahr 2008 durchzuführen haben wird, werden die **Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010** zur Ergänzung der Untersuchungen **aufgehoben** und die Sachen an die Abgabenbehörde 1. Instanz zurückverwiesen.

Salzburg, am 9. Juli 2013