



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 14

GZ. RV/0317-S/08,
miterledigt RV/0318-S/08 bis
RV/0327-S/08

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch RA, vom 26. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Amtsbeauftragten, vom 19. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2006 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-03/07, 04-06/07 und 07-09/07 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

A) Sachverhalt:

Der Bw erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Berufsschullehrer. Mit Fragebogen des Finanzamtes gab der Bw am 14. Mai 2003 die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit als freischaffender Künstler (Bildkunst), beginnend mit 1. Mai 2003, bekannt.

Strittig ist nunmehr, ob dieser in den berufsgegenständlichen Jahren selbständig ausgeübten Tätigkeit steuerliche Relevanz zukommt oder ob die erklärten Verluste, Umsätze und Vorsteuerbeträge infolge Vorliegens von Voluptuar steuerlich unbeachtlich sind.

Im Zuge einer Außenprüfung traf das Finanzamt hiezu folgende Feststellungen:

1) *Betätigung mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO)*

Im Rahmen der Tätigkeit als freischaffender Künstler (Bildkunst) verkauft der Abgabepflichtige eigene Fotografien als Kunstgegenstände bzw. Bildrechte zur Weiterverwendung. Diese Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt. Als Hauptbeschäftigung unterrichtet der Abgabepflichtige als Fachlehrer mit voller Lehrverpflichtung an der Landesberufsschule.

Besteuerungsgrundlagen in den Jahren 2003 bis 2006:

Jahr	steuerpflichtige Umsätze	davon Privatanteil Pkw	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Einkünfte aus nsA
2003	1.020,--	447,--	-10.446,--	20.477,--
2004	2.043,--	552,--	-8.133,--	20.717,--
2005	2.417,--	558,--	-8.243,--	25.636,--
2006	2.262,--	518,--	-8.761,--	26.021,--

Der Abgabepflichtige fotografiert nach eigenen Angaben bereits seit zwanzig Jahren, wie dies auch auf seiner Homepage ersichtlich ist. Bereits im Jahr 2001 gewann er den "X-Preis. Aus gewerblichen Gründen (fehlende Fotografen-Meisterprüfung) darf der Abgabepflichtige keine Auftragsarbeiten wie Hochzeitsfotografien etc. ausführen. Als "Freischaffender Künstler" präsentierte der Abgabepflichtige auf diversen Ausstellungen (siehe Geschäftsbericht) seine eigenen Fotografien.

Bei einer Betätigung nach § 1 Abs.2 LVO ist bei Auftreten von Verlusten grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen. Solche Tätigkeiten sind in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen. Da der Abgabepflichtige bereits seit Jahren der Fotografie nachgeht, ist die ausgeführte Betätigung unter diese Tätigkeiten einzureihen.

Eine Anerkennung der Betätigung setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Die Annahme von Liebhaberei bleibt so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes geht das Finanzamt vorläufig von Liebhaberei aus, da sich dies bei der Beurteilung der Betätigung als die wahrscheinlichere Alternative darstellt.

Die Einkünfte aus Selbständiger Arbeit sowie die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer sind somit für den Zeitraum 2003 bis 2006 vorläufig mit 0 festzusetzen.

2: Kfz-Kosten

Der Abgabepflichtige kaufte im Jahr 2003 einen VW Multivan. Ein weiterer Pkw stand der Familie (vier Kinder) im Prüfungszeitraum nicht zur Verfügung. In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2003-2006 wurden die tatsächlichen Kfz-Kosten (Afa, Reparaturkosten, Diesel usw.) geltend gemacht. Als Privatanteil wurden 10 % der angefallenen Kosten angesetzt.

Im Zuge der Überprüfung der Fahrtenbücher ergaben sich hinsichtlich der durchgeführten Fahrten diverse Feststellungen. Es wurden lt. Fahrtenbücher Privatkilometer in Höhe von 2 bis 6 Prozent der Gesamtkilometer aufgezeichnet. Des Weiteren wurden z.B. an Tagen, an denen keine Reisen im Fahrtenbuch erfasst wurden, diverse Einkäufe getätigt bzw. auch Fahrten durchgeführt, für die es keine Erfassung im Fahrtenbuch gibt. Es wurden zahlreiche Fahrten aufgezeichnet, für die es keine Nachweise des ausschließlichen betrieblichen Zweckes gibt (z.B xxx etc.).

Aufgrund der festgestellten Aufzeichnungsmängel wird der Privatanteil im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO in folgender Höhe festgesetzt:

Kfz-Kosten	2003	2004	2005	2006
Betriebliche Kilometer lt. Fahrtenbuch	11.331,--	17.442,--	17.038,--	17.953,--
Gesamtkilometer lt. Fahrtenbuch	11.617,--	18.085,--	18.113,--	18.790,--
Tatsächliche Kfz-Kosten lt. Erklärung	4.472,30	5.518,70	5.583,80	5.183,70
Privatanteil lt. Erklärung	447,--	552,--	558,--	518,--
Privatanteil lt. AP (40 %)	1.788,92	2.207,48	2.233,52	2.073,48
Differenz lt. AP	1.341,92	1.655,48	1.675,52	1.555,48

3: Telefonkosten Handy

Von den geltend gemachten Telefonkosten "Handy" wurde bisher kein Privatanteil ausgeschieden. Im Zuge der Außenprüfung wird ein Privatanteil in der Höhe von 20 % im Schätzungsweg ermittelt.

Die Handy- Kosten laut Außenprüfung betragen daher:

Telefonkosten Handy	2003	2004	2005	2006
It. Erklärung	<i>249,70</i>	<i>415,98</i>	<i>291,92</i>	<i>133,33</i>
It. Außenprüfung (20 %)	<i>49,94</i>	<i>83,20</i>	<i>56,38</i>	<i>26,67</i>

Unter Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung wurden für die Jahre 2003 bis 2006 im wieder aufgenommenen Verfahren vorläufige Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide erlassen. Die Vorläufigkeit der Bescheiderlassung wurde damit begründet, "dass die Abgabepflicht noch ungewiss aber wahrscheinlich sei". Des Weiteren erfolgte eine vorläufige Umsatzsteuer- und Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2006 und ergingen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 01-03/2007, 04-06/2007 und 07-09/2007. In sämtlichen angeführten Bescheiden wurde die strittige Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft.

Gegen die angeführten Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben und Folgendes ausgeführt: Die Abgabenbehörde erster Instanz habe ihre Sachverhaltsfeststellung der Liebhaberei nicht auf den vorgelegten Geschäftsbericht der "Bildkunst AB" der Jahre 2003 bis 2007 gestützt. Aus diesem gehe eindeutig hervor, dass es bei der selbständigen Tätigkeit des Bw als Kunstfotograf nicht um eine hobbymäßige Tätigkeit, sondern um eine Tätigkeit gehe, die darauf gerichtet ist, Gewinne zu erzielen. Natürlich habe der Bw einen Hang zur Fotografie, es soll jedoch durch diese Neigung, durch das Talent, eine fortlaufende Einnahmequelle auf selbständiger Basis erschlossen werden. Daran arbeite der Bw seit dem Jahr 2003. Dies zeige sich gerade auch an dem Umstand, dass ein Büro eingerichtet, Fotoausrüstung angeschafft und die Akquisition von Kunden seit dem Jahr 2003 aufgenommen worden sei. Trotz üblicherweise anfallender Anlaufverluste zeige der Geschäftsbericht eindrucksvoll, dass hinter der Tätigkeit als Kunstfotograf eine einer gewerblichen Tätigkeit vergleichbare Tätigkeit stehe und von Gewinnerzielungsabsicht getragen sei. Der in der Anlage befindlichen Prognoseberechnung zufolge sei auch eindeutig in einem überschaubaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss zu erwarten, sodass auch die Verluste, welche in der Anlaufphase gemacht wurden, als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Durch die vorgelegten Urkunden könne auch widerlegt werden, dass es sich bei der Tätigkeit als selbständiger Kunstfotograf um eine Liebhabereitätigkeit handeln würde. Als Beweise werden zur Vorlage gebracht die Geschäftsberichte Bildkunst AB 2003 bis 2007, die Prognoserechnung und Budgetierung des steuerlichen Vertreters sowie die Einvernahme des Bw.

Es werde ausdrücklich die Anerkennung sämtlicher Ausgaben von 2003 bis dato als Betriebsausgaben beantragt. Aus dem Geschäftsbericht gehe hervor, dass es sich weder um eine Hobbytätigkeit noch um eine Gelegenheitstätigkeit handle. All die gezielten planmäßigen Tätigkeiten wie Einrichten eines Büros, Anschaffen von Anlagevermögen, insbesondere das Anschaffen von Fotografieausrüstung, die Akquirierung von Kunden, das Durchführen von Werbung, Besuchen und Veranstellen von Ausstellungen, Orientierung an Firmen als Kunden etc., weisen nach Ansicht des Bw auf eine selbständige Tätigkeit hin, also eine Tätigkeit, die auf Dauer ausgelegt sei, planmäßig erfolge und der Erzielung von Einkünften diene.

Selbst wenn man vom festgestellten Sachverhalt der Behörde erster Instanz ausgehe, habe die Behörde rechtlich dahingehend geirrt, als Liebhaberei angenommen wurde. Denn nach diesen Feststellungen habe der Bw seit Mai 2003 eine selbständige Tätigkeit ausgeübt, das Finanzamt habe rechtlich den so genannten Anlaufzeitraum, der mindestens fünf Jahre betrage, nicht gewürdigt, obwohl der Bw den Anlaufzeitraum jedenfalls bis zum Berufszeitpunkt noch nicht überschritten habe. Auch habe das Finanzamt den so genannten überschaubaren Zeitraum nicht zugebilligt, innerhalb dessen der Gesamtüberschuss erwartet werden kann. Dieser Zeitraum sei jedenfalls mit mehr als fünf Jahren anzuerkennen. Auf Grund der Prognoserechnung und des Geschäftsberichtes hätte man rechtlich zum Schluss kommen müssen, dass der Bw sich derzeit noch in der Aufbauphase und im Anlaufzeitraum befinde und die Prognose günstig sei, weiters wäre rechtlich der Schluss zu ziehen gewesen, dass die Verluste der Anlaufphase jedenfalls als Betriebsausgaben anzuerkennen gewesen wären. Die Behörde irre, wenn sie von Liebhaberei nur deshalb ausgehe, da der Bw seit Jahren fotografiere. Der Umstand, dass ab einem bestimmten Zeitpunkt Werbemaßnahmen, gesetzt werden, Anschaffungen getätigt würden, Abgabenerklärungen eingereicht werden, sei ein eindeutiges rechtliches Indiz dahingehend, dass eine auf Dauer angelegte, planmäßige selbständige Tätigkeit vorliege, die auf die Erzielung von Gewinnen abziele. Dies sei seit 2003 der Fall und man hätte aus diesem Grunde rechtlich keine Liebhaberei unterstellen dürfen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2008 wurden die Berufungen betreffend den gesamten Berufszeitraum abgewiesen und zur Begründung Folgendes ausgeführt:

" Gemäß § 1 Abs. 1 LVO, BGBl. 1993/33 liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Absicht muss anhand von in § 2 Abs. 1 und 3 geregelter objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Demgegenüber ist nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO widerlegt

werden, wonach bei Betätigungen gemäß § 1 Abs.2 LVO Liebhaberei dann nicht vorliegt, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs.2 Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; VwGH 26.1.1999, 98/14/0041).

§ 1 Abs.2 LVO umfasst also – unabhängig von der Einkunftsart – Betätigungen, die aus objektiver Sicht einen Bezug zur "Lebensführung" (d.h. Privatsphäre) aufweisen. Das Finanzamt erkennt in der vorliegenden Betätigung des Bw eine solche gemäß § 1 Abs.2 LVO, also eine solche mit Liebhabereivermutung. Ob eine Tätigkeit als freischaffender Künstler (Bildkunst) typisch erwerbswirtschaftlich oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfangs zu beurteilen. Für eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung spricht die hauptberufliche Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit auf Grundlage einer gehobenen künstlerischen Ausbildung. Bei nebenberuflicher Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit wird – unabhängig von den personellen Verhältnissen – objektiv auf Grund von Art und Umfang im Regelfall eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, vorliegen (Rauscher/ Gröbler, Steuerliche Liebhaberei S 342). Entscheidend ist nach diesen Autoren, ob anhand objektiver Umstände (Kriterien) eine nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht bzw. objektive Ertragsfähigkeit vorliegt.

Wendet man diese Rechtsansicht auf den vorliegenden Fall an, so betreibt der Bw als hauptberuflicher Berufsschullehrer die strittige Tätigkeit als freischaffender Künstler (Bildkunst), wobei eigene Fotografien als Kunstgegenstände bzw. Bildrechte zur Weiterverwendung veräußert werden, nebenberuflich.

Eine solche Beschäftigung, die außerhalb bestehender Haupteinkunftsquellen stattfindet und in der Freizeit bzw. als Hobby ausgeübt wird, entspringt aus einer Neigung heraus und ist nach Ansicht des Finanzamtes eine § 1 Abs. 2 LVO-Tätigkeit (Rauscher/Gröbler S 51, 52, wo z.B. der Handel mit Kunstwerken angeführt ist), kann sich doch der Bw aufgrund anderer Einkunftsquellen einen derartigen Verlustbetrieb leisten (VwGH 22.4.1998, 96/13/0189). Demnach lässt die Art und Weise sowie der Umfang der ausgeübten Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erkennen, dass das Motiv für die ausgeübte Betätigung in den privaten Interessen des Bw gelegen war.

Bescheide können im Zusammenhang mit Liebhaberei bei vorübergehenden Hindernissen in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich, die der zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder deren Höhe entgegenstehen, vorläufig erlassen werden. So ist eine vorläufige Bescheiderlassung etwa dann möglich, wenn nach der Art der Betätigung hinsichtlich des Gelingens der Widerlegung der Annahme des § 1 Abs.2 LVO Ungewissheiten bestehen. Ob vorläufig von Liebhaberei oder einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich danach, welche Alternative wahrscheinlicher ist.

Seit dem Beginn der Tätigkeit im Jahr 2003 bis zum Jahr 2006 wurden Verluste in folgender Höhe erzielt:

Jahr	Verlust
2003	10.446,--
2004	8.133,--
2005	8.243,--
2006	8.761,--

Seitens des Bw wurde im Berufungsverfahren eine Prognoserechnung (Ermittlung der Planeinnahmen- /Ausgabenrechnung für die Jahre 2005 bis 2009) abgegeben. In dieser Prognoserechnung werden die von der Betriebsprüfung angesetzten "Privatantelle Kfz" jeweils als Erlöse angesetzt. Es bestehen im gegenständlichen Fall eindeutig Ungewissheiten im Tatsachenbereich, da die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung der künftigen Jahre bedeutsam für die Frage ist, ob Liebhaberei vorliegt, sodass eine Erlassung vorläufiger Bescheide zulässig war, wobei aufgrund der bisher erwirtschafteten Verluste die Annahme von Liebhaberei die wahrscheinlichere Alternative dargestellt hat."

Gegen diese Berufung wurde am 30. Mai 2008 fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Mit Vorhalt des UFS vom 9. November 2009 wurde der Bw aufgefordert, hinsichtlich seiner Tätigkeit als Fotograf eine **Prognoserechnung unter detaillierter Darstellung der jährlichen Einnahmen und Ausgaben, beginnend ab dem Jahr der Aufnahme der Tätigkeit bis zum Jahr der Erzielung eines Gesamtüberschusses vorzulegen**. Des Weiteren wurde dem Bw seitens des UFS in diesem Vorhalt Folgendes vorhalten:

"Sie haben im Jahr 2003 einen VW Multivan in ihr Betriebsvermögen angeschafft. Vorsteuerabzug und Absetzung der tatsächlichen Kfz-Kosten wurden demgemäß beantragt. Darüber hinaus wurden in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen jährlich Reisekosten in

Ansatz gebracht. Alle diese Ausgaben haben sich verlustbringend ausgewirkt. Da die vorläufige bescheidmäßige Annahme von Liebhaberei durch das Finanzamt Gegenstand des Berufungsverfahrens ist, erscheint unbesehen der bereits durchgeführten Betriebsprüfung nunmehr eine inhaltliche Prüfung der Ausgabenseite erforderlich, weshalb Sie eingeladen werden, folgende Unterlagen nachzureichen: Nachweis der ausschließlichen beruflichen Veranlassung der Reisen, insbesondere Erläuterungen hinsichtlich dieses Reiseprogramms und des zeitlichen Ablaufes, sowie Darstellung der konkreten Verwertung der Reisen. Um Vorlage der Hotelrechnungen wird gebeten.

Sie haben im Jahr 2003 einen VW Multivan in ihr Betriebsvermögen erworben, daraus Vorsteuerabzug geltend gemacht und betriebsausgabenseitig jährlich die tatsächlichen Kfz-Kosten in Abzug gebracht, wobei lediglich ein Privatanteil von 10 % in Abzug gebracht wurde.

Nach Aktenlage steht für die sechsköpfige Familie ein weiteres Fahrzeug nicht zur Verfügung, so dass nach allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass der genannte Multivan auch für die täglichen Fahrten zum Arbeitsplatz und für private Fahrten der gesamten Familie Verwendung findet. Dies könnte auch erklären, weshalb im Fahrtenbuch zahlreiche Fahrten aufgezeichnet wurden, bei denen kein beruflicher Zweck angegeben ist. Da für Zwecke der Geltendmachung von Kilometergeld für betriebliche Fahrten jedoch jeweils der Ausweis der zurückgelegten Wegstrecke unter Angabe von Datum und Uhrzeit sowie des betrieblichen Zweckes der Fahrt erforderlich ist, werden Sie eingeladen, im Sinne dieser Ausführungen eine berichtigte Darstellung sämtlicher betrieblicher Fahrten unter Bekanntgabe von Datum, Wegstrecke und Zweck der Reise zu übermitteln."

Über telefonisches Ersuchen des Bw wurden die Parteien am 14. Dezember 2009 zur Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 279 BAO vor den UFS geladen. Der Bw und seine ebenfalls anwesende Ehegattin brachten sachverhaltsergänzend vor, dass es sich bei den Tätigkeiten des Bw hauptsächlich um gewerbliche Fotografie handle. Das Kfz werde vorwiegend betrieblich genutzt, da der Bw hauptsächlich mit dem Motorrad fahre und sich die Familie überwiegend am Wohnort in X aufhalte, d.h. die Kinder in X zur Schule gingen und auch die Nachmittagsgestaltung der Kinder, wie Musikunterricht udgl., in X stattfinde.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2010 beantwortete der Bw den Vorhalt des UFS vom 9.11.2009

"zur Klarstellung von Sachverhalten und Präzisierung von Verfahrensmängeln wie folgt:

1) Vorliegendes Schreiben ist durch folgende Argumentationskette begründet:

Mischbetrieb - Bei der Kriterienprüfung hätte die Außenprüfung (AP) feststellen müssen, dass es sich um einen Betrieb mit freischaffend künstlerischen und gewerblichen Einkünften handelt.

Ernsthaftes Bestreben - Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit unterscheiden sich von anderen Fotografen und Werbe- & Grafikdesignern nicht wesentlich. Die Investitionen in technische Ausstattung sowie Aus- & Weiterbildung indizieren eine professionelle Ausübung der Tätigkeit.

Beteiligung am Wirtschaftsleben - Aufträge von Gemeinden, Vereinen, Verbänden und anderen Unternehmen bezeugen das wirtschaftliche Engagement dieser Einkunftsquelle. Die Marktpräsenz im regionalen Raum kann von vielen Referenzen bestätigt werden. Die Wirtschaftsleistung, die durch den Einkauf von Ausrüstung und die Ausarbeitung von Bildprodukten besteht, übersteigt die eines Hobbyfotografen bei weitem. Bei manchen Zulieferern ist mein Unternehmen als Händler gelistet und betreut (Fa. A Austria).

Werbung - Jeder Bildnachweis in Zeitungen und sonstigen Druckwerken ist als Werbung zu werten. Einschaltungen in periodischen Druckwerken (meist kostenfrei) sind ebenso Bestandteil der Werbung wie direkter Kontakt (Geschenke zum Jahresende) und eine Internet-Präsenz (selbst gestaltet) www.

Nebenberuflichkeit - obwohl die Ausübung der Tätigkeit neben einer anderen (unselbständigen) Einkunftsquelle kein entscheidendes Beurteilungskriterium (zur Liebhabereibeurteilung) darstellt, wird festgehalten, dass die betriebliche Tätigkeit mehr Zeit in Anspruch nimmt als die Unterrichtsarbeit als Lehrer.

Prognose - die vorliegende Prognoserechnung vom 19.3.2008 und die Ergänzung dazu (erstellt von Steuer- und Unternehmensberatungs- GesmbH. Dr.R.) widerlegen bestehende Ungewissheiten im Tatsachenbereich und weisen einen Gesamtüberschuss in einem angemessenen Zeitraum aus.

Unverhältnismäßigkeit - ein anscheinend mangelhaft geführtes Fahrtenbuch kann keine Steuernachzahlung von ca. € 20.000 nach sich ziehen. Hierin besteht eine massive Unverhältnismäßigkeit. Der zweite Vorschlag der AP auf Erhöhung des Privatanteiles des Firmen-KFZ auf 80% ändert an dieser Tatsache nichts, weil dadurch Nachzahlungen, Säumniszuschläge und Verzugszinsen in Höhe von € 12.000 fällig würden.

Unabhängig vom Ausgang der Berufung möchte ich aber noch Folgendes festhalten: Aufgrund der Kosten, die bisher durch Steuer- & Rechtsvertretung angefallen sind (ca. € 5.000), der Tatsache, dass ich bisher einige Aufträge ablehnen musste, weil der Zeitaufwand für diesen

Rechtsstreit viele Arbeitsstunden und vor allem Nerven in Anspruch genommen hat, kann ich aus heutiger Sicht keinen weiteren vorläufigen Bescheid akzeptieren. Es hat für mich große Anstrengung bedeutet, mein Unternehmen mit dieser Rechtsunsicherheit zu führen und Gewinne zu erwirtschaften, wo alle von der Wirtschaftskrise sprechen.

2. Äußerung zur Betriebsprüfung und Nachschau

Die Betriebsprüfung vom 21.11.2007 fand am Esstisch unseres Privathauses - Adresse - idZ von 9:00 bis 10:00 statt. Nachdem der Prüfer eine Online-Verbindung mit seinem Laptop herstellte, waren die Beteiligten mit der Beantwortung von insgesamt acht Fragen beschäftigt. Die ersten zwei dieser Fragen hingen mit meiner unselbständigen Tätigkeit als Berufsschullehrer zusammen. Ich hatte die Fragen nach bestem Wissen und Gewissen beantwortet. Ausführliche Beschreibungen meiner selbständigen Tätigkeit konnte ich bei dieser Betriebsprüfung nicht anbringen. Der Betriebsprüfer versuchte noch meine Firmen - Homepage aufzurufen - was aber, wahrscheinlich aus technischen Gründen, nicht funktionierte. Auf meine Frage nach den Erkenntnissen des Prüfers, erhielt ich lediglich die Antwort, dass es wahrscheinlich auf „Liebhaberei“ hinauslaufen würde (dies wurde mir bereits beim ersten Telefonat zwecks Terminvereinbarung mitgeteilt). Allgemeine Belehrungen fanden nicht statt. Auch auf eine Besichtigung des Büros bzw. des Firmen-Kfz wurde verzichtet.

Im Zuge einer Nachschau am 30.11.2007 (ca. 10:30 h) holte sich der Prüfer bei mir zu Hause meine Steuerordner ab. Diese Steuerordner umfassen Rechnungen, Fahrtenbücher (Excel), Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Abschlüsse (Einkommenssteuer / Umsatzsteuer). Bei der kurzen Durchsicht der Unterlagen wurden noch verschiedene Fragen gestellt. Diese Nachschau dauerte bis etwa 12:00. Auch bei diesem Besuch wurde auf Belehrungen, Besichtigungen und Unterschriften verzichtet. Von mir vorbereitete Arbeitsproben und Unterlagen wollte sich der Prüfer nicht ansehen. Der Beamte meinte, es wird ziemlich sicher auf „Liebhaberei“ hinauslaufen.

In den nächsten Tagen wurde ich von diesem telefonisch aufgefordert, die Angaben in den Fahrtenbüchern wie folgt zu ergänzen. Jeder betrieblichen Fahrt über 100 Kilometer muss ein Zweck der betrieblichen Fahrt hinzugefügt werden. Dieser Aufforderung kam ich umgehend nach und ich lieferte die ergänzten Fahrtenbücher am 4.12.2007 persönlich beim Finanzamt ab.

3. Äußerung zur Niederschrift vom 14.12.2007

Am 11.12.2007 fand in der Zeit zwischen 15:30 h und 17:00 h eine Schlussbesprechung im FA Salzburg Land statt. Teilnehmer waren: Der Teamleiter, der Betriebsprüfer, die steuerliche

Vertreterin und der Bw. In Zuge dieser Besprechung wurden von mir Arbeitsproben vorgelegt. Diese Mustermappen sollten beweisen, dass meine Tätigkeit sehr vielfältig ist. Der Bogen spannt sich dabei von Bildverkäufen an Privatpersonen und Firmen über den Verkauf von Bildrechten für Werbung bis hin zur Gesamtherstellung von Drucksorten wie Prospekten und Broschüren. Besagte Unterlagen fanden bei der Besprechung ebenso wenig Beachtung wie der in der Niederschrift angeführten Geschäftsberichte 2003-2007.

Mehrmals wies die steuerliche Vertreterin auf den Umstand hin, dass es sich bei meiner betrieblichen Tätigkeit um einen Mischbetrieb handelt. Es liege in meinem Falle keine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 (2) der LVO vor. Es handelt sich vielmehr bei den Verlusten um steuerlich anzuerkennende Verluste iSd § 2 Abs. 2 LVO. Auf die LRL 1997 Abschnitt D Punkt 9.1 wurde hingewiesen.

Niederschrift BP, Tz. 1:

<:.... Fotografiert nach eigenen Angaben bereits seit zwanzig Jahren, wie auch auf der Homepage unter www.. ersichtlich ist..>

Auf der angegebenen Website ist ein Querschnitt meiner Arbeiten zu sehen, dieser umfasst Fotografien der letzten 4-5 Jahre.

*<Da der Abgabepflichtige bereits seit Jahren der Fotografie nachgeht ist die angeführte Betätigung unter diese Tätigkeiten (Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO) einzureihen>
(Niederschrift BP).*

Meine Kompetenzen im Bereich der Fotografie habe ich in vielen Jahren weiterentwickelt, in denen ich Kurse, Seminare und Workshops besuchte (siehe Geschäftsbericht 2003-2007). Ziel dieser Anstrengungen ist es, professionell zu fotografieren und daraus einen Beruf zu machen. Dieses Motiv ist übrigens bei fast allen Tätigkeiten vorhanden: Jeder Tischler hat irgendwann seine Liebe zum Holz erkannt; jeder Taxifahrer musste irgendwann seinen Führerschein machen, ...

Diese Schlussfolgerung betrachtet lediglich einen Teil meines Betätigungsfeldes - nämlich die Fotografie. Gänzlich unberücksichtigt blieb bei der Kriterienprüfung der Geschäftsbereich Grafik-Design und Layout. Dazu sei Punkt 11. Kriterienprüfung der LRL 1997 zitiert: Spricht ein Kriterium (vor allem § 2 Abs 1 Z 6) in besonderem Maße für das Vorliegen einer Einkunftsquelle, so kann eine Einkunftsquelle auch dann anzunehmen sein, wenn eine Mehrzahl anderer Kriterien - in geringerem Maße - gegen die Annahme einer Einkunftsquelle spricht. Bei der Kriterienprüfung ist dem Grundsatz des Parteienghört in besonderem Maße Rechnung zu tragen

Niederschrift Tz.1 Fortsetzung:

<Aus gewerblichen Gründen (fehlende Fotografenmeisterprüfung) darf der AbPfl. keine Auftragsarbeiten wie z.B. Hochzeiten, ... ausführen>

Es wurde auf das Fehlen eines Gewerbescheines hingewiesen, jedoch nicht, dass dies ein Hindernis darstellt. Vielmehr ist dies der Grund für die Namenswahl „Bildkunst AB " und die verstärkten Bemühungen in Richtung Grafik und Werbedesign (siehe Geschäftsbericht 2003-2007).

Niederschrift Tz.2:

... <Ein weiterer PKW stand der Familie des AbgPfl. (vier Kinder) im Prüfungszeitraum nicht zur Verfügung.>

Viele meiner privaten Fahrten wurden und werden noch immer mit meinem Motorrad (seit 2/2004 KZ: 123, seit 2009 KZ: 456) getätigt. Von vier Kindern im Prüfungszeitraum ist nicht auszugehen, weil meine Adoptivtochter ADD erst im September 2004 zu uns kam.

<..., wurden z.B. an Tagen, an denen keine Reisen im Fahrtenbuch erfasst wurden, div. Einkäufe getätigt ... (Diesel, Reifenkauf, etc.), Niederschrift BP>

Ich habe zum Zweck der Übersichtlichkeit die handschriftlichen Fahrtenbuchaufzeichnungen mit Hilfe einer Tabellenkalkulation (MS Excel) übertragen. Nachdem genauestens darauf geachtet wurde, keine Mischfahrten zu erfassen, wurden im Zweifelsfall jene Fahrten als Privatfahrt geführt (z.B. tanken, ...)

NB.: Ich werde versuchen die originalen handschriftlichen Fahrtenbuchaufzeichnungen nachzureichen. Aufgrund der Dauer des Falles und der vielen Personen, die daran beteiligt waren (RA, Steuerberater), wird das noch einige Zeit in Anspruch nehmen.

Niederschrift Tz.3:

<Von den geltend gemachten Telefonkosten „Handy“ wurde bisher kein Privatanteil ausgeschieden. Im Zuge der Außenprüfung wird eine Privatanteil in der Höhe von 20 % im Schätzungswege angesetzt.>

Im Prüfzeitraum standen auch ein Festnetztelefon und ein weiteres Mobiltelefon für private Zwecke zur Verfügung. Die AP hat sich mit diesen Tatsachen nie beschäftigt.

Bei besagter Schlussbesprechung brachte der Prüfer vor, dass er bei beiden Besuchen (21.11.2007 und 30.11.2007) keinen Firmen-Pkw vorfinden konnte. Der blaue VW-Bus stand jedoch bei beiden Terminen in dem zu unserer Liegenschaft zugehörigen Carport.

Unterschrift/Zustellung:

Die Niederschrift wurde mir persönlich weder zur Unterfertigung vorgelegt noch zugestellt. Eine Kopie erhielt ich im Jänner 2010! von meiner ehemaligen Steuerberaterin.

4. Äußerung zu den Bescheiden vom 19.12.2007

Die per Einschreiben am 19.12.2007 ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2003 - 2006 wurden gem. § 200 (1) BAO zwar als vorläufige Bescheide ausgestellt, es fehlen jedoch wesentliche Bestandteile gem. § 93 BAO: Die Vorläufigkeit ist nicht Spruchbestandteil (vgl. VwGH 30.7.1992, 89/17/0072) .Die für die Vorläufigkeit maßgebende Ungewissheit wurde in der Begründung des Bescheides nicht angeführt (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123)

5. Äußerung zur Ergänzung vom 18.3.2008

Als Reaktion auf die von RA Dr. P. verfasste Berufung vom 25.2.2008 erging am 5.3.2008 vom Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung betreffend eine Prognoserechnung. Diesem Ersuchen wurde am 19.3.2008 durch ein 30-seitiges Exzerpt Rechnung folgenden Inhalts Rechnung getragen.

Anlageverzeichnis:

Zur Verdeutlichung der positiven Entwicklung der Abschreibungen bzw. um zu verdeutlichen, dass es sich bei den Verlusten um Anfangsverluste iSd § 2 Abs.2 der LVO handelt, die lt. Punkt 9 der LRL (1997) in jedem Fall anzuerkennen sind.

Einnahmen-/Ausgabenrechnung für die Jahre 2003 bis 2007:

Diese korrigierte Version der E/A Rechnung wurde nach den im Schätzungswege gem. § 184 BAO festgesetzten Privatanteilen (KFZ 40%; Telefon 20%) erstellt (siehe Niederschrift vom 14.12.2007 TZ 2 und 3).

Prognoserechnung für die Jahre 2007 bis 2009:

Grundlage für die Prognoseerstellung sind alle Maßnahmen und Bemühungen, die zur Verbesserung der Ertragslage beitragen werden, siehe Geschäftsberichte 2003-2007 v. 14.12.2007.

Die Prognose sieht für die Jahre 2008/2009 bereits Überschüsse vor. Durch die detaillierte Auflistung der geschäftsrelevanten Daten ist auch zu erkennen, dass sich die Überschüsse vor allem durch die steigenden Umsätze ergeben. Die Vermutung der Liebhaberei wurde somit iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt.

6. Äußerung zur Berufungsvorentscheidung vom 21.5.2008

Mit der Berufungsvorentscheidung ergingen keine neuen Erkenntnisse hinsichtlich der Ungewissheit im Tatsachenbereich. Ausführungen die in der Berufung festgehalten wurden, fanden in der Berufungsvorentscheidung keine Beachtung. Die Aussage des Teamleiters (Schlussbesprechung v. 14.12.2007), wonach die Berufungsbehörde 1. Instanz in jedem Fall zu Gunsten des Finanzamtes entscheiden wird, gewinnt im Nachhinein an Bedeutung.

Die Berufungsvorentscheidung im Detail: Vergleiche und Zitate, die in der Begründung angeführt wurden, stehen objektiv betrachtet in keinem sachlichen Zusammenhang mit dem Tatbestand:

VwGH 30.7.2002, 96/14/0116

Alle meine Einkünfte entspringen einem Auftrag und sind keineswegs von einer persönlichen Neigung motiviert. Ich fotografiere, gestalte und entwerfe, was der Kunde wünscht. Der Vergleich mit einem Schuhmachermeister, der auf 1000 Stück Gasser-Revolver-Büchern sitzen geblieben ist, kann für mich keine Anwendung finden. Zudem entschied der Verwaltungsgerichtshof aufgrund einer Berufung iSd der LVO 1990 (auch als LVO I bezeichnet,) welche am 31.12.1992 außer Kraft gesetzt wurde; die geltende Fassung in meiner Berufung ist aber jene, die im BGBl 1.1993/33 (als LVO II bez.) kundgemacht ist.

VwGH 26.1.1999, 98/14/0041

Ich trete mit meiner Berufung keine Flucht in die Liebhaberei an, sondern versuche, die Abgabebehörde genau vom Gegenteil zu überzeugen. Der Vergleich mit einem Uhrenhändler (1760 SwatchUhren in zwei Jahren), der von seiner Liebhaberei überzeugt ist, spricht im eigentlichen Sinne für meine Einkunftsquelle.

VwGH 22.04.1998, 96/13/0189

Ein Handel mit Waren der Raumausstattung schreibt über 15 Jahre Millionenverluste und gewinnt schließlich gegen die Abgabebehörde. Hier fällt mir ein Kommentar besonders schwer. Der Rechtssatz dieses VwGH-Erkenntnisses wird außerordentlich oft zitiert - und zwar als Stilblüte:

"Entscheidet sich die Beurteilung von Verlusten aus einer Betätigung als negative Einkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG 1972 im Ergebnis der Prüfung der objektiven Aussichten der Betätigung auf Erzielung eines der positiven Steuererhebung zugänglichen Gesamtergebnisses innerhalb absehbarer Zeit, dann ist das Vorliegen eines einer solchen Prüfung zugrunde liegenden

Zeitraumes gleich zu beurteilender Betätigung unabdingbar rechtliche Voraussetzungen jeder Liebhabereiprüfung."

BP-Bericht auf Seite 2:

<... so betreibt der Berufungswerber als hauptberuflicher Berufsschullehrer die strittige Tätigkeit als freischaffender Künstler (Bildkunst), wobei eigene Fotografien als Kunstgegenstände bzw. Bildrechte zur Weiterverwendung veräußert werden, nebenberuflich.>

Der Lehrerberuf zeichnet sich vor allem durch ein hohes Maß an Flexibilität aus. Mit Ausnahmen der reinen Unterrichtszeit steht es mir frei, wann und wo ich meine nicht unterrichtlichen Inhalte (Korrekturen und Vorbereitungen) erarbeite. Dieser Umstand kommt der Ausübung meiner selbständigen Tätigkeit sehr entgegen. Betrachtet man den geprüften Zeitraum von 2003, ab dem 2. Quartal, bis 2006, so ergibt sich folgendes Bild meiner unselbständigen Tätigkeit:

Zeitliches Ausmass der nichtselbstständigen Arbeit:

Zeitraum	Unterrichtstage	Arbeitsstunden*	Bemerkung
1..4.2003 – 27.6.2003	<i>49</i>	<i>188</i>	
28.6.2003 – 7.9.2003	<i>0</i>		<i>Ferien</i>
8.9.2003 – 2.7.2004	<i>ca. 172</i>	<i>659</i>	
3.7.2004 – 5.9.2004	<i>0</i>		<i>Ferien</i>
6.9.2004 – 24.6.2005	<i>ca.172</i>	<i>659</i>	
25.6.2005 – 10.9.2006	<i>0</i>		<i>Sabbatical</i>
11.9.2006 – 31.12.2006	<i>65</i>	<i>249</i>	
Summe		<i>1755**</i>	

**1 UE = 50 min.; Lehrverpfl. für Lehrer der Fachgruppe 1 & II = 23 UE; ** lt Statistik Austria Jahres Sollarbeitszeit 212 Tage ä 7,7 Stunden = 1730 Stunden/Jahr mal 3,75 Jahre = 6488 Stunden.*

Nach ca. acht Berufsjahren als Berufsschullehrer schätze ich den zusätzlichen Arbeitsaufwand für Korrekturen, Konferenzen und Vorbereitung auf ca. 30%; somit ergibt sich aus oben stehender Rechnung ein Gesamtaufwand für unselbständige Arbeit von ca. 2300 Stunden. Unter Berücksichtigung des Sabbaticals (=Freijahr) sind das ungefähr 35% der Jahres-Sollarbeitszeit (bei 38,5 Stunden / Woche).

Eine Nebenberuflichkeit ist demnach nicht gegeben!

auf Seite 3:

<... Demnach lässt die Art und Weise sowie der Umfang der ausgeübten Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erkennen, dass das Motiv für die ausgeübte Betätigung in den privaten Interessen des Berufungswerbers gelegen war.>

Dass meine Fähigkeiten im Bereich der Fotografie sich als professionell bezeichnen lassen, zeigen unter anderem folgende Tatsachen auf: Zahlreiche Preise bei internationalen Fotowettbewerben; Mitgliedschaft im CPN (vormals CPS) dem Canon Professional Network (Anhang E); Teilnahme an Kursen und Seminaren, die nur für Profis veranstaltet werden; Leitung von Fotokursen; Und nicht zuletzt das Feedback meiner Kunden;

Die Tätigkeiten im Bereich des Werbe- und Grafikdesign sind ebenso als gewerblich einzustufen. Der Akademielehrgang Multimedia-Design (Anhang F), den ich im Jahr 2006 erfolgreich abschloss, bildet wohl die Grundlage für meine Unternehmungen in diesem Bereich. Als Gesamtanbieter (Bild, Text, Grafik, Layout) sind meine unternehmerischen Dienste vor allem bei KMU's sehr gefragt. siehe Geschäftsbericht 2003-2007

Die hier angeführte Prognoserechnung wurde am 5.3.2008 vom Finanzamt (Ersuchen um Ergänzung) angefordert:

Jahr	Ergebnis lt.BVE	Ergebnis lt.Prognose
2003	-10.446,--	-9.104,--
2004	-8.133,--	-6.478,--
2005	-8.243,--	-6.567,--
2006	-8.761,--	-7.206,--
2007		-1.540,--
2008		+1.506,--

2009		+ 3.096,--
-------------	--	-------------------

Als Ergebnis der Schlussbesprechung vom 11.12.2007 und den daraus resultierenden Bescheiden vom 19.12.2007 wurden die beanstandeten Privatanteile des KFZ (40%) und des Firmen-Mobiltelefons (20%) in die Prognoserechnung eingearbeitet.

7. Äußerung zu den weiteren Urkundenvorlagen und Äußerungen

Die Tatsache, dass nach der Einbringung des Vorlageberichtes beim UFS kein Ergänzungsverbot bestand, veranlasste mich die zuständige Berufungsbehörde von den aktuellen Unternehmensereignissen zu informieren.

Urkundenvorlage vom 30.10. 2008: *Die Aufstellung der E/A-Rechnung für das Geschäftsjahr 2008 sollte verdeutlichen, dass sich mein Unternehmen trotz aller Unannehmlichkeiten planmäßig entwickelt. Die Zahlen der Prognoserechnung vom 19.3.2008 wurden übertroffen.*

Äußerung vom 27.2.2009: *Der positive Ausgang eines Urheberrechtsstreites zw. Bildkunst AB und den Z-Zeitung unterstreicht die Gewinnabsicht, die ich mit meinem Unternehmen konsequent verfolge. Indirekt ist das vollinhaltliche Eingehen auf meine Forderungen eine Anerkennung meines unternehmerischen Schaffens durch die Z-Zeitung GesmbH und ihrer Anwälte. Wenngleich diese Zahlung von € 3.451.- im Jahre 2009 getätigt wurde, so bezieht sie sich auf ein Ereignis im Jahre 2007; wodurch sich der Verlust von 2007 (€ 1.769,- siehe U/E Erklärung 8.5.2009) in einen Gewinn von € 1.682.- wandelte.*

8. Beantwortung des Vorhaltes UFS vom 9.11.2009

VwGH 28.3.2000, 98/14/0217: Das zitierte Erkenntnis bezieht sich einerseits auf den Punkt „Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen“, andererseits die Zweckmäßigkeit der oben beschriebenen Vorgangsweise:

<... für die eine Orientierung an den tatsächlichen Verhältnisses nicht ersichtlich ist. Zur Klarstellung sei bemerkt, dass mit Hinweisen auf die in der Folge eingetretenen Umstände die Plausibilität der vorgelegten Prognose bestärkt werden kann; wird jedoch eine Prognose durch eine andere ersetzt, so ist nur mehr deren Plausibilität zu beurteilen.>

Eine Ergänzung zur Prognoserechnung vom 19.3.2008 wurde daher bei der steuerlichen Vertretung in Auftrag gegeben. Ich werde weiterhin die Berufungsbehörde von allen eintretenden Geschäftsereignissen umgehend unterrichten (siehe 9. Äußerung zur Ladung und Niederschrift).

zu Pkt. 1 Reisekosten

Meine geschäftlichen Reisen dienen verschiedensten Zwecken. Diese können durch folgende Gründe motiviert sein: Kundenbesuche zwecks Akquirierung, Auftragsbesprechung, Abgabe; Schulungsbesuche, Messebesuche, Fotoshootings, Besprechungen mit Fotoausarbeiten, Druckereien, Beschaffung und Wartung von Foto- & Computerausrüstung, ...

Der Nachweis meiner geschäftlichen Reisen kann in vielen Fällen über die von mir gemachten Fotografien erbracht werden. Alle von mir gespeicherten Bilddateien sind mit einer sog. EXIF versehen. Dieser alphanumerische Dateianhang beinhaltet neben Angaben zum Urheber (Seriennummer der Kamera, Name des Fotografen, Bildnummer) auch allgemeine Angaben wie z.B. Datum und Uhrzeit der Aufnahme. Viele meiner Bilder sind auch „geogetaggt“, d.h. dass der Aufnahmestandort über Satellitennavigation (GPS) in Form von Koordinaten in o.g. EXIF geschrieben werden.

Nachweise im herkömmlichen Sinne können nur in den seltensten Fällen erbracht werden, weil Gesprächsnotizen, Einladungen, etc. von mir nicht gesammelt werden. Die Verwertbarkeit der Reisen steht zwar im Vordergrund, kann aber in vielen Fällen nicht direkt abgeleitet werden (Stichwort Repräsentation, Geschäftsanbahnung).

Die Nächtigungsrechnungen, die von mir beglichen wurden liegen vor, andere Nächtigungen wurden nicht in Rechnung gestellt (Inanspruchnahme der Nächtigungspauschale), des Öfteren nächtigte ich im Firmen-KFZ (geräumiges, multifunktionales Fahrzeug mit Liegefläche und Arbeitstisch). Diese Möglichkeit ist insofern praktisch, weil sich das beste Licht für Fotografen in den Stunden jeweils vor Sonnenaufgang und nach Sonnenuntergang findet.

Pkt.2 Kfz-Kosten:

<'Nach Aktenlage steht für die sechsköpfige Familie ein weiteres Fahrzeug nicht zur Verfügung, so dass nach allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass der genannte Multivan auch für die täglichen Fahren zum Arbeitsplatz und für private Fahrten der gesamten Familie Verwendung findet>

Von einer sechsköpfigen Familie im Prüfungszeitraum ist nicht auszugehen, weil meine Adoptivtochter ADD erst im September 2004 zu uns kam. Zudem stellt diese Behauptung eine versuchte Diskriminierung von kinderreichen Familien dar! Eine Familie mit vier Kindern fährt nicht mehr als eine kinderlose Familie oder eine Familie mit weniger Kindern. Die jährliche Fahrstrecke, die eine Familie mit dem PKW fährt, hängt mit Sicherheit von vielen anderen Kriterien ab (Stadt, Land, Infrastruktur, sozialer Status und Gefüge, Pendler, Umweltbewusstsein, Gewohnheiten, ...). Tatsache ist, dass viele unserer privaten Erledigungen mit dem Fahrrad, mit Hilfe von Fahrgemeinschaften oder unter Verwendung der Fahrzeuge der Eltern (beide leben auch in X) getätigt werden. Auch ist die Verwendung von

öffentlichen Verkehrsmitteln (Familienvorteilskarte) für uns als Familie kein Problem. Den Vorrang haben in jedem Fall betriebliche Fahrten. Das KFZ ist im Übrigen kein neutrales Fahrzeug, sondern mit einer Firmen-Fahrzeugbeschriftung beklebt.

Viele meiner privaten Fahrten wurden und werden noch immer mit meinem Motorrad (seit 2/2004 KZ: 123, seit 2009 KZ: 456) getätigt. Von welcher „allgemeinen Lebenserfahrung“ hier ausgegangen wird, ist nicht nachvollziehbar.

Die tägliche Fahrt zum Arbeitsplatz bestreite ich seit 1995 ausschließlich mit dem Fahrrad oder per pedes. Die Entfernung zwischen der Landesberufsschule X und unserem Wohnhaus beträgt 900 Meter Luftlinie. In der Berufung vom 25.2.2008 wurde auf einen „Einspruch“ gegen die Bescheide in den Punkten Kfz-Kosten und Reisekosten verzichtet. Dieser Punkt ist somit nicht Gegenstand meiner Berufung. Vielmehr wurde den Bescheiden vom 19.12.2007, in denen die Privatanteile von KFZ und Mobiltelefon im Schätzungswege gem. § 184 BAO festgesetzt wurden, entsprochen.

Wie bereits im Punkt 3. des vorliegenden Schreibens vermerkt, habe ich zum Zweck der Übersichtlichkeit die handschriftlichen Fahrtenbuchaufzeichnungen mit Hilfe einer Tabellenkalkulation (MS Excel) übertragen. Ich werde versuchen, die originalen handschriftlichen Fahrtenbuchaufzeichnungen nachzureichen.

9. Äußerung zur Ladung vom 14.12.2009 und der Niederschrift

Am 14.12.2009 um 9:00 Uhr fand ein Erörterungsgespräch statt. Die Ladung zu diesem Termin erging am 1.12.2009. Ziel dieses Gespräches war die Erörterung der Rechts- und Sachlage zwecks Streitbeilegung.

Ich habe mich für diesen Termin genauestens vorbereitet. Arbeitsproben, Geschäftsberichte, Steuerunterlagen, Kameraausrüstung und Firmenlaptop wurden zu diesem Zwecke mitgebracht. Als ich nach wenigen Minuten erkennen musste, dass der Verlauf der Besprechung dem der Schlussbesprechung vom 11.12.2007 glich, verließ ich die Besprechung um 9:35 Uhr mit starken Kopfschmerzen.

In den LRL 1997 unter Punkt 11.1 (Kriterienprüfung) ist folgender Satz zu finden:

Bei der Kriterienprüfung ist der Grundsatz des Parteiengenhörs in besonderem Maß Rechnung zu tragen.

Es ist sicher nicht im Sinne des Gesetzgebers, eine Partei vorzuladen und dieser dann nicht zuzuhören - nur um einer Bestimmung Genüge zu tun (vgl. Schlussbesprechung 11.12.2007).

Die Frage der Vorsitzenden „Wie viel denn nun ein Foto bei mir kosten würde?“ ließ mich erkennen, dass die Geschäftsberichte 2003-2007 nicht gelesen (möglicherweise nicht einmal übermittelt) wurden. Die Frage wurde von mir dennoch beantwortet: zwischen wenigen Cents (Stockfotografie) und mehreren tausend Euro (Z-Zeitung); dazwischen lägen Aufträge in der Größenordnung von € 300.- bis 1500.-.

Zu den vorgelegten Unterlagen und Arbeitsproben wurde vom Amtsbeauftragten reflexartig die Feststellung getätigt, dass es sich nun um eine Änderung der Bewirtschaftung handeln würde. Diese Feststellung wurde von der Referentin und dem Betriebsprüfer spontan unterstrichen. Mein Protest zu dieser Pauschalierung - ich legte jene Unterlagen (im Rückkuvert) vor, die bereits vor 2 Jahren vom Prüfer gesehen wurden - blieb ungehört.

Die Prognoserechnung war Gegenstand der weiteren Diskussion. Die von mir vorgelegte detaillierte Aufstellung sollte der Prognoserechnung des Steuerberaters vom 19.3.2008 reale Werte (2007/2008 eingereichte Erklärungen, 2009 Rohfassung der Erklärung) gegenüberstellen. Unschwer zu erkennen war anhand dieses Schriftstückes, dass die prognostizierten Betriebsergebnisse übertroffen wurden. Die Fortführung dieses Trends ergibt unweigerlich einen Gesamtüberschuss im Jahr 2011. Zu genaueren Ausführungen meinerseits kam es nicht mehr (siehe oben).

Niederschrift des Erörterungsgespräches:

<Der BW bringt erstmals vor, dass es sich bei seinen Tätigkeiten hauptsächlich um gewerbliche Fotografien handelt, und der BW hat zum Beweis ...>

Der Begriff „erstmals“ kann nur bedeuten, „erstmals vor dem UFS“. Alle anderen Beteiligten wurden von mir von Anfang an über die Tatsache des Vorliegens eines Mischbetriebes informiert (siehe Geschäftsberichte, Urkundenvorlagen, etc.).“

In der Anlage zu diesem Schriftsatz vom 13. Februar 2010 legte der Bw 10 Anhänge vor, nämlich;

A) Ergänzung zur Prognoserechnung vom 11.2.2010

B) Aufstellung zur Beurteilung des Vorliegens einer betrieblichen Einkunftsquelle (Zusammenstellung der Verkäufe von Fotokunst, gewerbliche Fotografie und Ausarbeitung, Grafik, Werbedesign und Consulting unter Angabe von Rechnungsdatum, Kunden, Kaufpreis und Rechnungstext)

C) Geschäftsberichte 2003-2009, 2003-2007 unverändert; 2008-2009 neu;

D) Domain-Inhaber-Zertifikat www..

E) Auflistung der Fotoausrüstung und Details zur Canon-Professional-Services Mitgliedschaft

F) Zertifikat über die erfolgreiche Absolvierung des „Multimedia-Akademielehrganges“

Mit Eingabe vom 26. Februar 2010 reicht der Bw des Weiteren *„Kopien der handschriftlich verfassten Original-Fahrtenbücher (2003-2006)“* nach, in denen teilweise der Zweck bzw. Ziele der Fahrt, angeführt sind (wie z.B. Besichtigung Adventmarkt, diverse Motive, Europark, Werkstatt usw.).

Mit Schreiben vom 19. März 2010 übermittelte der UFS dem Finanzamt den Geschäftsbericht Bildkunst AB 2003-2009 sowie die beiden, oben im Volltext wiedergegebenen, Schriftsätze des Bw vom 13. Februar und 26. Februar 2010 **zur Kenntnis- und Stellungnahme**. Ergänzend ausgeführt wurde seitens des UFS in diesem Zusammenhang Folgendes:

*„Die Eingabe vom 13. Februar 2010 enthält eine im Sinne der Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes adaptierte Prognoserechnung vom 11. Februar 2010, wobei lt. Erläuterungen in der Fußnote die Ergebnisse der Betriebsprüfung, nämlich die beanstandeten Privatanteile des Kfz (40%) und Mobiltelefon (20 %) eingearbeitet wurden. Nach Angaben des Bw erfolgte die Prognose unter Berücksichtigung der aktuellen Auftragslage, Abschreibungen und Investitionen und mit genügend Reserven für außerordentliche Betriebsausgaben. Der Bw hat somit seine **Prognoserechnung vollinhaltlich den Feststellungen der Betriebsprüfung angepasst und prognostiziert ein positives Gesamtergebnis nach neun Jahren, d.h. einen Gesamtüberschuss der Einnahmen erstmals im Jahr 2012. Somit wäre die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht zu verneinen und zumindest vorläufig vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.***

Das Finanzamt wird ersucht, hiezu Stellung zu nehmen.

*Sollten seitens des Finanzamtes – trotz erfolgter AP – etwaige Bedenken hinsichtlich der Abzugsfähigkeit bestimmter Ausgaben bestehen, so möge eine diesbezügliche Prüfung dem Grunde und der Höhe nach im eigenen Wirkungsbereich erfolgen und **das Ergebnis mitgeteilt werden.***

In Beantwortung dieses Bedenkenvorhaltes teilte das Finanzamt mit Schriftsatz vom 26. Mai 2010 Folgendes mit:

„Im Zuge der Betriebsprüfung über die Jahre 2003 - 2006 wurde bezüglich des im Betriebsvermögen stehenden PKW VW Multivan der bisher vom Berufungswerber angesetzte Privatanteil auf Grund von Aufzeichnungsmängeln von 10 % auf 40 % erhöht.

Im Übrigen wurde die Tätigkeit als freischaffender Künstler (Bildkunst) zur Liebhaberei erklärt, wobei die Bescheide vorläufig festgesetzt wurden.

Nach der nunmehr vom Berufungswerber vorgelegten adaptierten Prognoserechnung vom 11.02.2010 (die beanstandeten Privatanteile des Kfz (40%) und Mobiltelefon (20 %) wurden eingearbeitet) wird ein positives Gesamtergebnis erstmals im Jahr 2012 (nach 9 Jahren) prognostiziert.

Mit Ergänzungsersuchen vom 06.04.2010 war der Berufungswerber vom Finanzamt aufgefordert worden, hinsichtlich der betrieblich durchgeführten Fahrten für den Berufszeitraum 2003 bis 2006 sowie weiters für die Jahre 2007 bis 2009 den Zweck jeder einzelnen betrieblicher Fahrt in geeigneter Form zu dokumentieren und nachzuweisen.

*Seitens des Berufungswerbers wurde im Schreiben vom 07.05.2010 lediglich auf die Schriftsätze an den UFS Salzburg vom 12.02.2010 und 26.02.2010 bzw. auf den Ansatz eines Privatanteiles von 40 % durch die Betriebsprüfung verwiesen (siehe Beilage 1). **Eine Beantwortung des Vorhaltes hinsichtlich des Nachweises der Betriebsnotwendigkeit der getätigten Fahrten erfolgte nicht.***

Im Zuge von Internetrecherchen (siehe beiliegende Auszüge) konnte festgestellt werden, dass sich der Berufungswerber im Zeitraum von 30.01.2006 bis zum 16.05.2006 auf einer Weltreise („2006 °“) befunden hat. In diesem Zeitraum hätte der Berufungswerber laut dem im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Fahrtenbuch betriebliche Fahrten im Ausmaß von 3980 Km absolviert. So hätte er z.B. Fahrten nach A-B-C- getätigt. Teilweise wurden für diesen Zeitraum auch Tagesdiäten geltend gemacht.

Aus diesen Feststellungen geht zweifelsfrei hervor, dass die Fahrtenbuchaufzeichnungen mit fortlaufendem Kilometerstand jedenfalls für diesen Zeitraum frei erfunden sind. Daraus ergibt sich aber, dass die Glaubwürdigkeit des gesamten für den Zeitraum 2003 bis 2006 vorgelegten Fahrtenbuches nicht mehr gegeben ist. Da auch das Ergänzungsersuchen betreffend die Betriebsnotwendigkeit der im Zeitraum 2003 bis 2006 getätigten Fahrten nicht beantwortet wurde, kommt eine Zuordnung des Kfz VW Multivan zum Betriebsvermögen nicht mehr in Betracht.

Seitens des Finanzamtes wird daher beantragt, die in den Jahren 2003 bis 2006 sowie im Nachschauzeitraum 01-09/2007 im Zusammenhang mit dem Kfz VW Multivan stehenden Aufwendungen (in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen enthalten unter Abschreibungen AfA-Kfz und Kfz-Kosten) sowie die geltend gemachten Diäten und Nächtigungsgelder nicht anzuerkennen sowie die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern zu kürzen.

Bezüglich der Liebhabereibeurteilung wird Folgendes ergänzendes Vorbringen erstattet:

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

Eine wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung, die zum Wandel in eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 führt, liegt dann vor, wenn beispielsweise eine erhebliche und nachhaltige Erweiterung des „Produktions-„ und Verkaufsumfanges von Kunstwerken eines Künstlers vorliegt.

Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung ist ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch erkennbare Maßnahmen des Steuerpflichtigen dokumentiert ist.

Die Tätigkeit des Berufungswerbers wurde vom Finanzamt als Betätigung mit Annahme von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 eingestuft.

Seitens des Berufungswerbers wurde im Anhang B zum Schreiben vom 12.02.2010 eine „Aufstellung zur Beurteilung des Vorliegens einer betrieblichen Einkunftsquelle“ übermittelt. Dieser Aufstellung ist klar zu entnehmen, dass in den Jahren 2003 und 2004 die Einnahmen aus dem Bereich „Fotokunst“ überwiegen. Ab Ende 2005 erzielt der Berufungswerber nur mehr Erlöse aus den Bereichen „gewerbliche Fotografie & Ausarbeitung“ sowie „Grafik, Werbedesign, Consulting“, wobei auch der Verkaufsumfang gegenüber den Anfangsjahren wesentlich zugenommen hat. Auch den vorgelegten Geschäftsberichten ist zu entnehmen, dass sich der Tätigkeitsbereich einerseits auf gewerbliche Kunden verlagert hat (siehe etwa Geschäftsbericht 2006) und andererseits die Erlöse nur mehr aus den Bereichen „Grafik, Werbedesign, Consulting“ bzw. „gewerbliche Fotografie & Ausarbeitung“ erzielt werden (vergleiche die Geschäftsberichte 2007 - 2009).

Ausgehend von der ergänzten Prognoserechnung (Anhang A zum Schreiben vom 12.02.2010) und den vorstehenden Ausführungen wäre daher von einer Änderung der Bewirtschaftung jedenfalls ab dem Kalenderjahr 2007 auszugehen. Diese Änderung der Bewirtschaftung bewirkt, dass die ursprüngliche Betätigung (2003 bis 2006) als beendet und die geänderte Betätigung (ab 2007) als neu begonnen gilt. Die abgeschlossene Betätigung und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu beurteilen.

Im gegenständlichen Fall wäre daher die abgeschlossene Betätigung von 2003 bis 2006 als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 zu beurteilen, wodurch sich an der vom Finanzamt Salzburg-Land getroffenen Liebhabereibeurteilung für den Zeitraum 2003 - 2006 nichts ändern würde. Ab dem Veranlagungsjahr 2007 wird die Tätigkeit des Berufungswerbers als Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 zu beurteilen sein."

B) Rechtliche Würdigung:

Der Bw ist Berufsschullehrer und übt seit dem Jahr 2003 selbständig die Tätigkeit eines Fotografen aus. Diese Betätigung wurde im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens und eines an die Bescheiderstellung anschließenden erstinstanzlichen Berufungsverfahrens als solche mit Vermutung der Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs.2 LVO qualifiziert. Die erklärten Verluste, Umsätze und Vorsteuern blieben außer Ansatz, sämtliche Bescheide ergingen vorläufig im Sinne des § 200 BAO.

Nach Durchführung eines umfangreichen Vorhalteverfahrens vor dem UFS räumte das Finanzamt erstmals mit Schreiben vom 26. Mai 2010 ein, dass es sich bei der selbständig ausgeübten Tätigkeit eines Fotografen und Grafik-Designers zumindest ab dem Jahr 2007 um eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs.1 LVO handelt.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sieht sich auch der UFS nicht veranlasst, eine andere rechtliche Beurteilung vorzunehmen, dies um so mehr, als sich die letztendlich dem UFS vorgelegte Prognoserechnung als glaubwürdig und schlüssig darstellt, diese vollinhaltlich den Feststellungen der Betriebsprüfung angepasst wurde und ein kumuliertes positives Gesamtergebnis bereits für das neunte Jahr der Betätigung, also einen Gesamtüberhang der Einnahmen über die Betriebsausgaben, glaubhaft bereits für das Jahr 2012 prognostiziert. Auch der umfangreichen Sachverhaltsübermittlung des Bw ist zu entnehmen, dass es diesem nicht an den erforderlichen Bemühungen, einen Geschäftsgang zu begründen, ermangelte, genau so wie sich unbestritten das erforderliche Gewinnstreben nach außen hin nachvollziehen lässt.

Darüber hinaus aber kann der UFS die seitens des Finanzamtes vertretene Auffassung, dass in den ersten drei Jahren ab Beginn der fotografischen Tätigkeit Liebhabereivermutung im Sinne des § 1 Abs.2 LVO zu unterstellen wäre, wohingegen ab dem vierten Jahr der Betätigung ein Wechsel hin zu einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung gegeben sein sollte, nicht teilen.

Nach der vorliegenden Prognoserechnung ist in den ersten neun Jahren bis zur Erzielung eines prognostizierten Gesamtüberschusses im Jahr 2012 ein kontinuierlicher Anstieg der Einnahmen zu ersehen, einhergehend mit dem Aufbau eines Geschäftsbetriebes und dem

Knüpfen von Kundenkontakten, wie es naturgemäß im Wirtschaftsleben realistischerweise geschieht.

Wie dem für die Jahre 2003 bis 2007 erstellten Geschäftsbericht des Bw zu entnehmen ist, wurde die Tätigkeit aus gewerberechtlichen Gründen unter dem Titel "Bildkunst AB " gestartet, wobei laut Geschäftsbericht bereits 2005 die Fähigkeiten des Bw im grafischen und gestalterischen Bereich bei Kunden Anklang gefunden haben und die Perspektive daher darauf gerichtet wurde, Bilder nicht nur zu verkaufen, sondern richtig in Szene zu setzen und den Kunden die Möglichkeit zu geben, Bilder effizient zu nutzen. Auch ist dem Geschäftsbericht von Anbeginn an das Bestreben zu entnehmen, "mit der Bildkunst zu gewerblichen Kunden vorzudringen, da in der Entwicklung von Geschäftsideen für Marketing, Werbung und Präsentation bei potenziellen Kunden ein Betätigungsfeld mit deutlich besserer Umsatzchance" gesehen wurde.

Der Bw hat nach Dafürhalten des UFS in der Prognoserechnung vom Februar 2010 eine durchaus schlüssige Prognose darüber abgegeben, dass die Betätigung nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren Zeitraum unter Annahme einer gleich bleibenden Tätigkeit mit einiger Wahrscheinlichkeit bereits im Jahr 2012 einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Dass hier eine Änderung der Bewirtschaftung ab dem Jahr 2007 gegeben sein sollte, wurde weder vom Finanzamt glaubhaft aufgezeigt, noch ist dies der Aktenlage zu entnehmen.

Unter Änderung der Bewirtschaftungsart ist im Allgemeinen nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements zu verstehen, worunter beispielsweise eine erhebliche und nachhaltige Erweiterung des "Produktions"- und Verkaufsumfanges von Kunstwerken eines Künstlers, bzw. erhebliche und nachhaltige Preisänderungen bei unverändertem Produktionsumfang verstanden werden kann.

Eine Steigerung des Bekanntheitsgrades eines Künstlers hingegen und die damit verbundene leichtere Verkäuflichkeit seiner Werke stellt für sich allein keine Änderung der Bewirtschaftung dar. Vielmehr entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein freischaffender Fotograf mit kontinuierlicher Steigerung des Bekanntheitsgrades auch seine Verkaufszahlen steigern und damit seine Einnahmen erhöhen kann, was insgesamt zu einer positiven Entwicklung seiner Tätigkeit führt.

Der Feststellung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, bzw. ob Liebhaberei zu vermuten ist, sind jeweils die Zeiträume gleichartiger Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen.

Dem Antrag des Finanzamtes auf Beurteilung der strittigen Betätigung als eine solche im Sinne des § 1 Abs.2 LVO für die Anfangsjahre 2003 bis 2006, um ab 2007 von einer

Einkunftsquelle auszugehen, was im Ergebnis eine Versagung der Anlaufverluste bedeuten würde, fehlt nach Auffassung des UFS eine stichhaltige Begründung: Überdies würde die im Schreiben vom Mai 2010 seitens des Finanzamtes beantragte Streichung von bestimmten Betriebsausgaben zur Gänze auch Konsequenzen im steuerlichen Ergebnis (Verringerung der Verluste) nach sich ziehen, die umso weniger die Annahme von Liebhaberei rechtfertigen könnten.

Gemäß § 289 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung, sofern hierüber keine Formalerledigung zu ergehen hat, durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Das erstinstanzliche Verfahren bedarf aus folgenden Gründen noch einer Verbreiterung:

Die Betriebsprüfung ist im Bereich der Umsatz- und Ertragsbesteuerung davon ausgegangen, dass eine steuerlich relevante Tätigkeit des Bw in den Streitjahren nicht vorliege, da es sich um eine Betätigung gemäß § 1 Abs.2 Liebhabereiverordnung handle. Im Schriftsatz an den UFS vom 26.Mai 2010 vermutet das Finanzamt nunmehr das Vorliegen von Liebhaberei nur für den Anlaufzeitraum der Betätigung (d.h. für die Jahre 2003 bis 2006), sieht jedoch in der Tätigkeit des Bw ab 2007 eine typisch unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs.1 LVO. Wie das Finanzamt zu diesen rechtlichen Erwägungen kommt, ist aus der Aktenlage nicht ersichtlich und wird auch nicht durch Zahlenmaterial unterlegt. Insbesondere hat es zu den umfangreichen Sachverhaltsausführungen und der detaillierten "Kriterienprüfung" des Bw nicht Stellung bezogen.

Das Finanzamt hat es insbesondere - unbesehen der durchgeführten – Betriebsprüfung unterlassen, ausgabenseitig zielgerichtete Ermittlungen vorzunehmen. Der Bw hat jährlich Betriebsausgaben (insbesondere Diäten, Nächtigungsgelder und Kfz-Kosten) geltend gemacht, die sich verlusterhöhend ausgewirkt haben und nach ihrer Bezeichnung näher zu prüfen gewesen wären. Das Finanzamt hat die betrieblich anzuerkennenden Kfz-Kosten im Schätzungsweg mit 80 % der angefallenen Gesamt- Kfz-Kosten beziffert. Wie diese Schätzung zustande gekommen ist, wurde nicht näher dargelegt. Nachdem nun der Bw nach Durchführung eines umfangreichen Vorhalteverfahrens und Abhaltung eines Erörterungsgespräches vor dem UFS seine Prognoserechnung und Abgabenerklärungen sämtlicher Veranlagungsjahre dieser Schätzung angepasst hat, beantragt das Finanzamt die angeführten Ausgaben für den gesamten Berufszeitraum 2003 bis 2007 mit € null anzusetzen.

Dass dem Bw jedoch im gesamten Prüfungszeitraum keinerlei Kraftfahrzeugkosten entstanden wären, erscheint unrealistisch.

Der UFS pflichtet dem Finanzamt bei, dass auf Grund der im bisherigen Ermittlungsverfahren vom Bw vorgelegten Unterlagen nicht bewiesen ist, in welchem Umfang bestimmte Betriebsausgaben, wie insbesondere Kfz-Kosten, Diäten und Nächtigungsgelder angefallen sind, weshalb die Notwendigkeit bestand, die Höhe der betrieblich veranlassten Kosten im Schätzungsweg zu ermitteln. Müssen die Bemessungsgrundlagen geschätzt werden, ist dennoch darauf zu achten, jenen Weg zu wählen, der im Einzelfall der Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am ehesten entspricht.

Diesem Grundsatz ist das Finanzamt im streitgegenständlichen Fall nur unzureichend nachgekommen. Vielmehr stellt das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 26. Mai 2010 folgenden Antrag an den UFS:

Seitens des Finanzamtes Salzburg-Land wird daher beantragt, die in den Jahren 2003 bis 2006 sowie im Nachschauzeitraum 01-09/2007 im Zusammenhang mit dem Kfz VW Multivan stehenden Aufwendungen (in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen enthalten unter Abschreibungen AfA-Kfz und Kfz-Kosten) sowie die geltend gemachten Diäten und Nächtigungsgelder nicht anzuerkennen sowie die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern zu kürzen."

Begründet wird dieser Antrag wie folgt:

.."konnte im Zuge von Internetrecherchen festgestellt werden, dass sich der Bw im Zeitraum vom 30. Jänner bis 16. Mai 2006 auf einer Weltreise („...“) befunden hat. In diesem Zeitraum hätte der Bw laut dem im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Fahrtenbuch betriebliche Fahrten im Ausmaß von 3980 Kilometer absolviert. Teilweise wurden für diesen Tag auch Fahrtkosten geltend gemacht. Aus diesen Feststellungen geht zweifelsfrei hervor, dass die Fahrtenbuchaufzeichnungen mit fortlaufendem Kilometerstand jedenfalls für diesen Zeitraum frei erfunden sind. Daraus ergibt sich aber, dass die Glaubwürdigkeit des gesamten für den Zeitraum 2003 bis 2006 vorgelegten Fahrtenbuches nicht mehr gegeben ist. Da auch das Ergänzungsersuchen betreffend die Betriebsnotwendigkeit der im Zeitraum 2003 bis 2006 getätigten Fahrten nicht beantwortet wurde, kommt eine Zuordnung des Kfz VW Multivan zum Betriebsvermögen nicht mehr in Betracht."

Dazu ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Feststellungslast für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen. Insbesondere wird es Aufgabe des Finanzamtes sein, die eigenen "Internetrecherchen" (2006) dem Bw zur Kenntnis zu bringen und diese Internetinformationen auf ihren Wahrheitsgehalt

zu überprüfen. Auch ist dem Bw die Möglichkeit zur Stellungnahme zu den nunmehrigen Ermittlungen des Finanzamtes einzuräumen. Das abgabenrechtliche Parteiengehör dient dazu, dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz gegen Entscheidungen der Abgabenverwaltung zu bieten, weshalb neu vorgekommene Sachverhalte in Wahrung des Parteiengehörs dem Bw vorzuhalten sind.

Es entspricht nicht der in der BAO vorgegebenen Aufgabenverteilung, Abgabenansprüche geltend zu machen bzw. wie im gegenständlichen Schriftsatz des Finanzamtes Anträge an den UFS zu stellen, dabei aber den für eine Begründung solcher Bescheide erforderlichen Ermittlungsaufwand schwerpunktmäßig und in erheblichem Umfang auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu verlagern.

Das Finanzamt wird daher gegebenenfalls zur Untermauerung seines Ansinnens eine inhaltliche Überprüfung der geltend gemachten Betriebsausgaben insbesondere im Hinblick auf das Vorliegen der ausschließlichen betrieblichen Veranlassung der geltend gemachten Reisen sowie des Ausmaßes der betrieblichen Nutzung des Kfz vorzunehmen haben. Ein Ansatz mit € null widerspricht jeder Lebenserfahrung und steht im Widerspruch zu den Ergebnissen der Außenprüfung.

Nach § 289 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalentscheidung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen worden sind, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Im Umfang auf die vorzunehmenden und insbesondere durch die Abgabenbehörde erster Instanz beantragten Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Durchführung der Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat zu geben.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, angefochtene Bescheide auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfanges, deren Vornahme vor Erlassung der angefochtenen Bescheide, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten – dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend – schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert.

Für die Ausübung des Ermessens bei Behebung der Bescheide sprechen darüber hinaus auch Gründe der Verfahrensökonomie (Ermittlungsergebnisse müssten im Falle der

Verfahrensergänzung durch den UFS sowohl dem Bw als auch dem Finanzamt vorgehalten werden) und die Erhaltung des vollen Instanzenzuges für den Bw.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 10. August 2010