



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J. gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird wie mit Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben, auch hinsichtlich der Vorläufigkeit tritt keine Änderung ein.

Der Bescheid wird wie mit Berufungsvorentscheidung abgeändert, weshalb betreffend die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen wird.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein techn. Angestellter, erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – S 20.732,81 und verwies auf das Beiblatt.

Laut Beiblatt lag den Einkünften die Vermietung eines Tennisplatzes zugrunde.

Das Finanzamt ersuchte den Bw., eine Bestätigung von Fr. V. über die erhaltene Provision (S 10.000,00) vorzulegen. Weiters wurde ersucht bekanntzugeben, wie der Bw. "auf die anteiligen Kosten für Telefon, Internet und Strom kommt."

Der Bw. gab bekannt, die anteiligen Kosten für Telefon, Internet und Strom beinhalteten auch die Ausgaben für Kanal und Wasser, welche er nicht gesondert ausgewiesen habe.

Die Stromkosten habe er errechnet, indem er, wenn die Wasserpumpe bzw. das Flutlicht in Gang gesetzt wurde, den Zählerstand abgelesen und dies nach Beendigung wiederholt habe. Die Grundkosten seien dann anteilig dazugerechnet worden.

Internet und Telefon habe er fast ausschließlich wegen des Tennisplatzes. Sowohl seine Frau als auch er besäßen ein eigenes Handy für die privaten Telefongespräche.

Dem Schreiben war eine unterfertigte Bestätigung, datiert mit 1. Dezember 2001, beigelegt: "Ich V... bestätige für Aufsicht und Hilfsdienste für das Jahr 2001 S 10.000,-- erhalten zu haben."

Das Finanzamt berücksichtigte im erlassenen Bescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 767,00. Die Abweichungen von der Erklärung wurden folgendermaßen begründet:

"Das beantragte Honorar für diverse Hilfsdienste an Ihre Ehegattin wurde nicht berücksichtigt, da es sich bei dieser Bestätigung Ihrer Ehegattin laut Ansicht des ho. Finanzamtes um eine Gefälligkeitsbestätigung handelt.

Die beantragten nichtbelegten Kosten für Telefon, Internet und Strom konnten nicht anerkannt werden, da nur Kosten, für die Belege vorhanden sind, anerkannt werden können."

Das Rechtsmittel der Berufung wurde mit der Begründung erhoben, dass die fehlenden Belege (Rechnungen) der Berufung beigelegt wurden.

Das Finanzamt erließ einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid mittels Berufungsvorentscheidung wie folgt:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelangten nicht in Ansatz.

Die Begründung lautet:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt.

Ihrem Berufungsantrag wird stattgebend entsprochen, demnach sich die Einkünfte mit -S 10.733 beziffern. Gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung ist bei einer Betätigung dann Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen 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) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Gegenständlich ist eine typische Liebhabereivermutung zu konstatieren, demnach der Verlust aus dieser Tätigkeit vorläufig bis zur endgültigen Klärung außer Ansatz zu belassen ist. Sie haben demnach weiterhin Erklärungen mit Einkünfteermittlungen einzureichen, da die lt. VO grundsätzlich anzuwendende Liebhabereivermutung gemäß § 2 Abs. 4 LVO widerlegbar ist. Grundsätzlich ist jedoch vorläufige Liebhabereivermutung ab 1997 (97 – 2000 jedoch endgültig) anzunehmen, weshalb keine Zukunftsprognose erforderlich ist."

Der Vorlageantrag enthält nachstehende Begründung:

"Da für mich nicht ganz nachvollziehbar ist, was das Finanzamt mit dieser Begründung ausdrücken will, beantrage ich die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz.

Wenn das Finanzamt erster Instanz meint, dass ich den Tennisplatz deshalb errichtet habe, um meiner in der Lebensführung begründeten Neigung nachzugehen, so ist dies nicht richtig. Als ich den Tennisplatz eröffnete, habe ich selbst nicht Tennis gespielt, sondern wollte eine Einnahmenquelle erschließen. Lieder ist die Vermietung eines Tennisplatzes in den letzten Jahren immer schwieriger geworden. Ich verweise in diesem Zusammenhang auf die in der Nähe gelegenen Tennisplätze samt Tennishalle, die sogar während der Sommermonate gesperrt waren. Um meinen Tennisplatz überhaupt noch vermieten zu können, war ich genötigt, verschiedene bauliche Verbesserungen (zB Dusche, WC, etc.) vorzunehmen.

Die Vermietung meines Tennisplatzes ist daher für mich keinesfalls eine Liebhaberei, sondern der Versuch, mir, wie oben schon gesagt, eine ständige Einnahmequelle zu erschließen. Dieser Meinung muss, wie ich glaube, seinerzeit auch das Finanzamt gewesen sein, sonst hätte es nicht auf so einer langen Abschreibungsdauer für den Tennisplatz bestanden.

Völlig unklar ist mir vor allem, auch wenn das Finanzamt ausführt: 'Grundsätzlich ist jedoch vorläufige Liebhabereivermutung ab 1997 (97 – 2000 jedoch endgültig) anzunehmen, weshalb keine Zukunftsprognose erforderlich ist.

Denn was soll heißen: 'vorläufig', wenn man in Klammer dazuschreibt: 'endgültig'!"

In einem Telefonat (am 23. September 2004) gab der Bw. auf die Frage des Referenten, über wieviele Spielfelder seine Tennisanlage verfügt, an: Über einen Platz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war im Jahr 2001 - wie auch in den Vorjahren - nichtselbständig tätig und hatte in den letzten drei Jahren folgende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen:

1999: S 361.884,00; 2000: S 377.024,00; 2001: S 457.124,00

Seine Ehegattin war im Übrigen ebenso wie der Bw. nichtselbständig tätig (Angestellte).

In den Jahren 1994 bis 1996 führte der Bw. an einer Tennisanlage (hinsichtlich welcher dem Finanzamt im Jahr 1981 (!) Rechnungen vorgelegt worden waren; Wert S 63.000,00), die aus **1 Spielplatz** besteht, Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten mit Materialwerten von S 68.345,82, S 21.186,47 und S 20.846,20 durch (samt Errichtung einer zweiten Hütte mit Toilette).

Ab April 1997 erfolgte die Vermietung des aus 1 Spielplatz bestehenden Tennisplatzes.

Im Laufe des Jahres 1997 fing der Bw. an, auch Trainerstunden zu geben.

Im Jahr 1997 resultierten aus der Betätigung nachstehende Einnahmen und Ausgaben:

Vermietung eines Tennisplatzes an P.	S 38.250,00	
Tennisstunden inkl. Trainer	S 3.000,00	S 41.250,00
Dampfbügeleisen, T.-Verein, Bohrer, Trennscheibe, Timeplaner, Tennissaite, Tennisschuhe, Tennisbälle, Farbe, Kleinteilebehälter, Blockfichte f. Tennishütte, Werkzeughocker, Wasserpumpenkessel, Staubsauger,		

Fliesenkleber, Regentonne, Arbeits/Sportbekleidung, Tennisnetz, Kommode f. Tennissachen, Schnurlostelefon, Reinigungsschlauch, Nass- Trockensauger, Rasenmäher, Sportsachen, Tennistrackets, Saitenschoner, Bohrmaschine, Kleinwerkzeuge, Tennistasche, Zahlungen an Fr. V. und M. für Aufsicht, Wartung und Platzrenovierungen, Zahlungen an Hr. J. für Mithilfe bei den diversen Renovierungsarbeiten, Benzin für Einkaufsfahrten, Telefonkosten S 4.222,40, davon verrechnet für die Saison S 1.000,00, Stromkosten S 16.144,82, davon verrechnet für die Saison S 6.500,00, AfA - Tennisanlage Wert S 63.000,00 (Rg. wurden 1981 dem Finanzamt vorgelegt) Abschreibung 20J., 17. Jahr, 5% von S 31.150,00 = S 3.150,00 AfA - Tennisanlage u. Hütte – Sanierung /Verbesserungen: 1994: 4. Jahr, 10% von Materialwert S 68.345,82 = S 6.835,58, 1995: 3. Jahr, 10% von Materialwert S 21.186,47 = S 2.118,65, 1996: 2. Jahr, 10% von Materialwert S 20.846,20 = S 2.084,62	S 79.750,60
--	-------------

Im Mai des folgenden Jahres 1998 kündete der Bw. an, davon ausgehen zu können, "dass es ihm in den nächsten Jahren gelingt, Überschüsse zu erzielen, darüber hinaus kann er in weiterer Folge alles allein machen und braucht nicht mehr so dringend die Mithilfe seiner Familie, an welche er im Jahre 1997 noch insgesamt S 35.000,-- bezahlt hat."

Im Juni 1998 beantwortete der Bw. die Frage nach dem voraussichtlichen Gewinn im Eröffnungsjahr mit: "Verlust" und die Frage nach dem voraussichtlichen Gewinn im Folgejahr mit: "unter S 10.000,--".

Betreffend die Frage nach dem Ort der Berufsausübung wurde dieselbe Anschrift wie betreffend die Wohnanschrift angegeben.

Tatsächlich zog die Betätigung in den Jahren 1998 bis 2001 laut den Einnahmen-Ausgabenrechnungen nachstehende Einnahmen und Ausgaben nach sich:
1998:

Vermietung eines Tennisplatzes an P.	S 30.600,00	
Tennisstunden inkl. Trainer	S 5.000,00	S 35.600,00
PC-Maus, Pflanzen, Türmatte, Inneneinsatz, Gasthof W. Feier 50. Geburtstag, Tennissaite, Tennisschuhe, Material für Werbetafel, Glas für Werbetafel, Tennisshirts, Beschriftungsgerät, Bürokleinmaterial, ort. Stützmaterial, Tennisbekleidung, Trainingsanzug, Tennispullunder, Tennisbälle, Taschenrechner, Timeplaner, Tennistracket, Handy, Sportsachen, Drucker, Fax, Zahlungen an Fr. V. für Aufsicht und Hilfsdienste, Benzin für Einkaufsfahrten, Telefonkosten S 4.538,30, davon verrechnet für die Saison S 1.000,00, Stromkosten S 17.838,97, davon verrechnet für die Saison S 6.500,00, AfA wie 1997 – zusätzlich: AfA - Tennisanlage Umbau Hüttenvordach / Kanalanschluss 1998 Materialwert S 16.709,60 (nur Material u. Werkzeugkosten, Arbeit selbst durchgeführt), Abschreibung 10J., 10%, 1. Jahr, S 1.670,96		S 64.335,21

1999:

Vermietung eines Tennisplatzes an P.		S 30.600,00
Kleinmaterial für Tennisanlage, Werkzeuge für Tennisanlage,		

Blutdruckmessgerät, Tennissaite, Trennnetz, Tennishütte-Bodensanierung, 2 Gesundheitsliegen, Tennisshirt u. Bandagen, Tennisracket, Sense, Tennisbekleidung, Sportsachen, Austausch des defekten PC's, Tennistrainer, Tennissocken, Elektromaterial für Tennisanlage, Zahlungen an Fr. V. für Aufsicht und Hilfsdienste, Benzin für Einkaufsfahrten, Telefonkosten S 3.647,94, davon verrechnet für die Saison S 1.000,00, Stromkosten S 17.830,55, davon verrechnet für die Saison S 6.500,00, AfA wie 1998	S 70.810,01
--	-------------

2000:

Vermietung eines Tennisplatzes an P.	S 30.600,00	
Tennisgruppe Fr. K. (40 Std. inkl. Trainer)	S 8.000,00	S 38.600,00
Sportsachen, Staubsauger für Tennishütte, Kleinmaterial für Rep. Tennishütte, Telefon, Werkzeuge für Tennisanlage, Profilholz für Rep. Tennishütte, Schindelmat. u. Kleinmaterial für Rep. Tennishütte, Isoliermat. für Rep. Tennishütte, Austausch def. Waschbetonplatten, Rep. WC- Spülkasten, Tischkreissäge, Tennisracket, Tennistasche, Scanner/Kopierer, Telefon m. Anrufbeantworter, Austausch WC-Lüfter, Rasenmäher u. Kleinwerkzeuge für Tennisanlage, Zahlungen an Fr. V. für Aufsicht und Hilfsdienste, Benzin für Einkaufsfahrten, Telefon/Internetkosten S 7.307,30, davon verrechnet für 2000 S 5.000,00, Stromkosten S 18.656,87, davon verrechnet für 2000 S 6.500,00, AfA wie Vorjahre		S 86.678,19

2001:

Vermietung eines Tennisplatzes an P.	S 31.200,00	
Tennisgruppe Fr. K. (Pauschale inkl. Trainerstunden)	S 8.800,00	S 40.000,00
Kleinmaterial für Instandhaltung Tennishütte, Sportsachen (10 Rechnungen), Tennismehl für Platzrenovierung, Kleinmaterial für Rep. Wasseranlage (2 Rechnungen), Kleinmaterial für Rep. Abwasseranlage, Tennisracket und Tennishose, Tennisliegen und Schlauchstück, Tennisliege, Tennisliege mit Sonnendach, Handy, Zahlungen an Fr. V. für Aufsicht und Hilfsdienste, Benzin für Einkaufsfahrten, Telefon/Internetkosten S 10.735,50, davon verrechnet für 2001 S 5.000,00, Stromkosten S 16.585,03, davon verrechnet für 2001 S 6.500,00, AfA wie Vorjahr, ohne der ausgelaufenen Position von S 3.150,00		S 60.732,81

Im Juli 2001 antwortete der Bw. auf die seitens des Finanzamtes (im Rahmen der Veranlagung für 2000) gestellte Frage, wann mit Gewinnen zu rechnen ist (Prognoserechnung), wie folgt:

"Erwarte mir mehr Gewinn so bald als möglich,

habe dafür einige Verbesserungen selbst durchgeführt!

Erstens um neue Kunden zu gewinnen, habe ich vor Ort direkt beim Tennisplatz ein WC mit Pissoir errichtet (Habe aber dadurch höhere Gemeindekosten (Anschluss und Gebühren).

Zweitens erhoffe ich mir mit der neuen Homepage im Internet neue Kunden anzusprechen und zu gewinnen."

Eine Prognoserechnung wurde nicht übermittelt.

Dieser Sachverhalt wurde ausschließlich anhand der Angaben des Bw. festgestellt. Mangels Erforderlichkeit konnten Ausführungen zur Beweiswürdigung unterbleiben.

Der mit Berufung bekämpfte Einkommensteuerbescheid wurde gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen. Die vollinhaltliche Bestätigung dieses Bescheides durch die Berufungsentscheidung führt dazu, dass auch in diesem nur ein vorläufiger Einkommensteuerbescheid für 2001 zu erblicken ist.

Im gegenständlichen Fall ist daher zu beachten, dass mit der Berufungsentscheidung noch keine endgültige rechtliche Beurteilung der Tätigkeit des Bw. im Zusammenhang mit seiner Betätigung erfolgt. Vielmehr ist seitens der Abgabenbehörde bei ihrer Entscheidung darauf abzustellen, welche rechtliche Beurteilung dieser Tätigkeit den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19.1.1988, 87/14/0034).

Eine Änderung der Beurteilung in einem später ergehenden endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 ist dadurch keineswegs ausgeschlossen.

Ob im vorliegenden Fall vorläufig von Liebhaberei oder vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich somit danach, welche dieser Alternativen als die wahrscheinlichere anzusehen ist (VwGH vom 94/13/0055 und 94/14/0025).

Diese Beurteilung ergibt auf Basis der obigen Sachverhaltsfeststellungen Folgendes:

Die laufenden Ausgaben beispielsweise für Sportsachen, Tennisschuhe, Tennisbekleidung, Tennisnetze, Tenniserackets sowie für diverses "Kleinmaterial für Tennisanlage", Werkzeuge und Elektromaterial für Tennisanlage übersteigen Jahr für Jahr die Einnahmen, sodass für eine Berücksichtigung der Anlagenabschreibungen einnahmenseitig überhaupt kein Platz ist. Somit kann auf Basis der Betätigung bis zum Berufungsjahr nicht einmal davon gesprochen werden, dass die Betätigung zu jährlichen Gewinnen führen wird, sobald die AfA-Beträge weggefallen sein werden.

Die Ankündigung im Mai 1998, dass es dem Bw. in den nächsten Jahren gelingt, Gewinne zu erzielen, konnte nicht umgesetzt werden. Die Antwort des Bw. auf die über drei Jahre später seitens des Finanzamtes an ihn gerichtete Frage, wann mit Gewinnen zu rechnen ist (Prognoserechnung), lässt nicht begründetermaßen darauf schließen, dass oder wann tatsächlich mit Gewinnen gerechnet werden kann.

Zugunsten des Standpunktes des Bw. wird die Entwicklung nach dem Streitzeitraum miteinbezogen:

Für das Jahr 2002 konnte zwar ein Gewinn in Höhe von € 13,14 ausgewiesen werden (Einnahmen € 2.460,00, Ausgaben € 2.446,86), dieser als geringfügig zu bezeichnende Betrag ergab sich jedoch bloß infolge des Nichtausweisens der in allen vorangegangenen Jahren angesetzten Zahlungen an Fr. V. für Aufsicht und Hilfsdienste (S 7.500,00 bzw. S 10.000,00) und des Umstandes, dass in diesem Jahr die AfA-Position in Höhe von

S 3.150,000 bereits ausgelaufen war. Für das Jahr 2003 hingegen wurde wiederum ein Verlust in Höhe von € 237,48 ausgewiesen (Einnahmen € 2.420,00, Ausgaben € 2.657,48); die Aufwandspositionen betrugen: Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe: € 673,69, Abschreibungen auf das Anlagevermögen € 1.023,62 und Übrige Aufwendungen € 960,17.

Erst die eingereichten Steuererklärungen für 2002 und 2003 samt Einnahmen-Ausgabenrechnungen lassen die Vorgangsweise des Finanzamtes gerechtfertigt erscheinen. Wenn diese Erklärungen nicht eine gewisse Entwicklung in Richtung der Erzielbarkeit von Gewinnen erkennen lassen würden, wäre der Verlust mit Erlassung eines *endgültigen* Bescheides nicht anzuerkennen gewesen. Da jedoch unter Bedachtnahme auf die bisherige Entwicklung bestenfalls mit im Vergleich zu den bisherigen Verlusten bescheidenen Gewinnen gerechnet werden kann, ist im Sinne der obigen Rechtsausführungen die Alternative Liebhaberei als die bei weitem wahrscheinlichere anzusehen und konnte von der Abgabenbehörde eine endgültige Beurteilung zurecht noch nicht vorgenommen werden.

Der Argumentation des Bw., eine lange Abschreibungsdauer für den Tennisplatz schließe eine Einstufung als Liebhaberei aus und bedinge das Vorliegen einer Einkunftsquelle, kann nicht gefolgt werden; es fehlt an einem sachlichen Zusammenhang zwischen dem Zeitraum der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes und der in Rede stehenden Beurteilung einer Betätigung als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei.

Dahingestellt kann mangels Entscheidungswesentlichkeit bleiben, wie das Vorbringen, der Bw. habe, als er den Tennisplatz (mit demselben Ort der Berufsausübung wie die Wohnanschrift des Bw.) eröffnete, selbst nicht Tennis gespielt, mit den Einnahmen des Jahres 1997: "Tennisstunden inkl. Trainer S 3.000,00" in Einklang gebracht werden kann, zumal unter den Ausgaben eine Aufwandsposition für einen vom Bw. bezahlten Trainer nicht aufscheint.

Zu der auf Seite 3 der Berufung angesprochenen unklaren Begründung des Finanzamtes darf Folgendes ausgeführt werden:

Die in der Klammer geschriebene Formulierung: "(97 – 2000 endgültig)" bezog sich darauf, dass das Finanzamt hiermit zum Ausdruck bringen wollte, die Bescheide für diese Jahre wären richtigerweise *vorläufig* - und nicht wie tatsächlich geschehen endgültig - zu erlassen gewesen.

Wien, am 4. Oktober 2004