



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl.Ing. P H, OD, vom 19. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 8. Jänner 2007 betreffend

**Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in Folge kurz Bw) ist Pensionist.

Im Rahmen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 machte er im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (mit festen Steuersätzen versteuerte Bezüge von der W und Arbeitslosengeld vom 1.1. bis 31.3.2005; Pensionsbezüge vom Pensionsfonds der W vom 1.3. bis 31.12.2005) als **Werbungskosten** folgende Beträge geltend:

Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen	90,00 €
Arbeitsmittel	74,03 €
Fachliteratur	8,58 €
Reisekosten	1.886,72 €
Sonstige Werbungskosten	610,25 €
	<b>2.669,58 €</b>

Diese Werbungskosten wurden mit Ausnahme der Beiträge zu Berufsverbänden (90,00 €) vom Finanzamt im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 8. Jänner 2007** mit der Begründung nicht anerkannt, dass der Bw nur mehr Pensionseinkünfte bzw. Arbeitslosengeld bezogen habe und die Aufwendungen insofern nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen gedient hätten.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2007 erhob der Pflichtige gegen den angeführten Bescheid **Berufung** und beantragte die Anerkennung der Werbungskosten von 2.669,58 € oder die Berücksichtigung dieses Betrages als Betriebsausgaben und damit als Verlust als Sachverständiger. Begründend führte er hiezu Folgendes aus:

*"Ich war bis 31. März 2004 hauptberuflich Leiter der Abteilung Umweltpolitik und Technik der W und bin nebenberuflich Sachverständiger für Kläranlagen und Gewässerreinigung. Im Hauptberuf trat ich mit 1. April 2004 in den Ruhestand. In der Sachverständigenliste des Landesgerichtes OÖ bin ich weiter eingetragen. Mit beiden Funktionen verbunden sind verschiedene Aufgaben im Rechtsausschuss und Arbeitsausschuss "betriebliche Abwasser- und Abfallwirtschaft" des AW, die der Aufrechterhaltung des Wissensstandes und einer eventuellen Auftragsakquisition dienen, leider aber nicht honoriert werden. Wegen Befangenheit als Industrievertreter kann ich innerhalb der gesetzlichen Frist Aufträge aus meinem hauptberuflichen Umfeld nicht annehmen. Bei den beantragten Werbekosten handelt es sich um Beiträge zum Sachverständigenverband, die Pflichthaftpflichtversicherung als SV, Telefonkosten, Büromaterial und Reisekosten zum AW nach Wien."*

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2007** wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde angeführt, dass den betreffenden Aufwendungen im Veranlagungszeitraum 2005 keine Einnahmen bzw. keine Absicht der Einkunftserzielung gegenüber stünden.

In seinem gegen diese Berufungsvorentscheidung gerichteten **Vorlageantrag vom 23. März 2007** wies der Bw darauf hin, dass es in der Natur der Gerichtssachverständigentätigkeit liege, dass Kosten und Einnahmen oft in verschiedenen Jahren entstünden. Auch in den vergangenen Jahren wären Einnahmen erzielt worden, die jedoch unter der Veranlagungsgrenze gelegen hätten. Bei der W sei das versteuerte Einkommen immer über 80.000,00 € pro Jahr gelegen. Der Bw ersuchte daher seinem Berufungsantrag stattzugeben.

Mit **Schreiben des Finanzamtes vom 18. April 2007** wurde er gebeten bekannt zu geben, für welche Aufträge die im Jahr 2005 angefallenen Aufwendungen angefallen seien, und die dazu gehörigen Belege und Reisekostenaufzeichnungen in Kopie beizubringen. Es sollten eventuell auch die von ihm ausgestellten Honorarnoten (in Kopie) vorgelegt werden. Der Bw wurde außerdem darauf hingewiesen, dass die Aufwendungen, die mit seiner Tätigkeit als selbständiger Gutachter im Zusammenhang stünden, nicht bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden könnten. Es wurde daher gebeten, eine

Aufstellung über die Einnahmen und die damit zusammenhängenden Ausgaben für 2005 und die Vorjahre betreffend seine Einkünfte als Sachverständiger vorzulegen.

In **Reaktion auf diesen Vorhalt** bzw. ein diesbezügliches Telefonat übermittelte der Bw am 8. Mai 2007 eine Aufstellung über „Reise- und Werbekosten“ sowie 2 Honorarnoten an das Landesgericht XY. Zu den Fahrten nach Wien zum technischen und Rechtsausschuss des AW erläuterte er, dass diese der verpflichtenden fachlichen Weiterbildung als Sachverständiger und zur Akquisition zukünftiger Aufträge dienen würden. Derzeit sei er mit der Regulierung befasst. Eine Zuordnung allgemeiner Bürokosten zu einzelnen Tätigkeiten sei nicht möglich. Aufgrund der Ruhensbestimmungen der ASVG-Pension werde eine Gewinnerzielung im steuerlichen Sinn ab dem 10. März 2009 angestrebt (65 Jahresgrenze). Derzeit diene die Tätigkeit vorrangig dem Erhalt der Eintragung in der Sachverständigenliste.

In der Beilage gliederte der Bw konkret die sonstigen Werbungskosten in Höhe von 610,25 € auf. Demnach beliefen sich die Telefonspesen auf 824,20 €. Hievon zog er einen Privatanteil von 50 % ab, sodass als Werbungskosten 412,10 € verblieben. An "Safemiete für Gutachten" machte er 60,00 € geltend, aus dem Titel der "SV-Versicherung" 138,15 €. Porto und Büromaterial hatten 74,03 € ausgemacht.

Auf einer weiteren Beilage gliederte der Bw die Reisekosten 2005 auf. Demnach machte er für 11 Fahrten nach Wien für je 420 km die Kilometergelder, das sind 4.620 km mal 0,356 € = 1.644,72 € geltend. An Taggeldern beantragte er hierfür 22,00 € täglich, das sind insgesamt 242,00 €. In Summe beliefen sich die Reisekosten aus dem Titel der Fahrten zum Rechtsausschuss und technischen Ausschuss des AW nach Wien insgesamt auf 1.886,72 €.

Weiters legte der Bw ein Schriftstück der BH Y zur Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zwecks „Hochwasserschutz R“ vom 21. August 2006 vor.

Außerdem schloss er seiner Vorhaltsbeantwortung 2 Honorarabrechnungen vom 14. Oktober 1998 (Sachverständigengebühr 13.576,00 S) und vom 15. März 1999 (Sachverständigengebühr 6.500,00 S) bei.

Mit **Vorlagebericht vom 11. Mai 2007** legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Am 6. Dezember 2007 erging seitens der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates an den Bw folgender **Vorhalt**, den dieser im Rahmen einer **persönlichen Vorsprache am 7. Jänner 2008**, über welche auch eine Niederschrift aufgenommen wurde, beantwortete (die im Folgenden zitierten Antworten sind der Niederschrift entnommen):

*„Sehr geehrter Herr Dipl.Ing. H !*

*Sie haben in Ihrer Berufung die Anerkennung von Aufwendungen in Höhe von insgesamt 2.669,58 € alternativ als Werbungskosten oder Betriebsausgaben beantragt.*

*Während Betriebsausgaben Aufwendungen im Zusammenhang mit den betrieblichen Einkunftsarten (in Ihrem Fall wäre dies eine selbständige Tätigkeit als Sachverständiger) darstellen, kann es sich bei Werbungskosten nur um Aufwendungen im Zusammenhang mit außerbetrieblichen Einkunftsarten (in Ihrem Fall Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) handeln.*

*Hiezu ergeben sich folgende Fragen bzw. werden Sie gebeten, folgende Unterlagen vorzulegen:*

**A) Zur Anerkennung von Werbungskosten:**

*Werbungskosten sind in § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen definiert.*

*Wie oben erläutert, können hievon allenfalls außerbetriebliche Einkünfte (in Ihrem Fall nichtselbständige Einkünfte) betroffen sein.*

*Sie werden daher gebeten, darzulegen bzw. glaubhaft zu machen, inwiefern bzw. inwieweit die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung Ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (bis 31.3.2005 noch Aktivbezüge; ab 1.4.2005 Pensionseinkünfte) dienen.“*

**Antwort laut Niederschrift vom 7.1.2008:**

„Die Fahrten nach Wien zum Rechtsausschuss und Technischen Ausschuss sind einerseits wichtig für die weitere Eintragung in die Sachverständigenliste; andererseits kommt es immer wieder zu Rückfragen im Zusammenhang mit in den Ausschüssen verfassten Fachpublikationen (siehe zB Beilage).

Die Bestellungen zu den Ausschüssen waren unmittelbar nach meiner Pensionierung im April 2004 bzw. noch gerade in meiner aktiven Zeit. Ich habe dies wegen meiner fachlichen Qualifikation und der fachlichen Weiterbildung angenommen. Eine solche Funktionsperiode dauert 5 Jahre. In den Ausschüssen war ich als Abteilungsleiter.

Die Möglichkeit, sich aus dieser Funktion während laufender Funktionsperiode zurückzuziehen, besteht zwar, tut man aber nicht.

Es sind dies die ehrenamtlichen Tätigkeiten, die mit dem Hauptberuf verbunden sind.

Aus meiner Sicht ist diese Situation vergleichbar mit Politikern, die auch nach Pensionierung noch Werbungskosten im Zusammenhang mit ihrer ehemaligen Tätigkeit geltend machen können.“

**„B) Zur Anerkennung als Betriebsausgaben:**

*Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.*

*Betriebsausgaben könnten im gegenständlichen Fall im Zusammenhang mit einer selbständigen Tätigkeit als Sachverständiger angefallen sein.*

*Grundsätzlich ist Ihnen darin beizupflichten, dass Aufwendungen auch als Betriebsausgaben anerkannt werden können, wenn Ihnen im betreffenden Veranlagungsjahr keine Einnahmen gegenüberstehen.*

*Wie Ihren Ausführungen zu entnehmen ist, ist vor März 2009 auf Grund der ASVG-Ruhensbestimmungen nicht mit Einnahmen aus dieser Tätigkeit zu rechnen.*

*Bei den Aufwendungen im Berufungsjahr 2005 könnte es sich daher allenfalls um Betriebsausgaben im Hinblick auf entsprechende zukünftige Einnahmen gehandelt haben.*

**1) Voraussetzung für die Berücksichtigung solcher (vorweggenommener) Betriebsausgaben vor Erzielung von Einnahmen ist, dass nicht bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften ins Auge gefasst ist, sondern die **ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen** angesehen werden kann.**

**a) Sie werden daher ersucht, konkrete Umstände bzw. Unterlagen dar(vor)zulegen, auf Grund welcher eindeutig auf die ernsthafte Absicht, Einnahmen aus Gutachtertätigkeit erzielen zu**

wollen, geschlossen werden kann. Vorstellbar wären in diesem Zusammenhang etwa Unterlagen über von Ihnen in Ihrer Berufung angesprochene Auftragsakquisitionen bzw. Schriftverkehr mit potentiellen Auftraggebern oder Ähnliches.

**Anmerkung:** Die von Ihnen vorgelegten Honorarnoten vom 14.10.1998 und 15.3.1999 betreffen Zeiträume vor 2005 und waren die Aufwendungen 2005 offenbar nicht durch die entsprechenden Einnahmen veranlasst. Sollte dies dennoch so gewesen sein, werden Sie ersucht, dies darzulegen.

**b) Sind nach 2005** (vor 2009 eventuell unter der Zuverdienstgrenze) schon konkrete Einnahmen absehbar? Wenn ja, ab wann?

**c) Sie beschäftig(t)en sich mit der Rregulierung. Sind aus dieser Tätigkeit Einnahmen zu erwarten? Wenn ja, wann?**

**d) Welche Ausgaben haben Sie mit Ihren Aufwendungen für Telefon, Porti, Büromaterial konkret bestritten?"**

#### **Antwort laut Niederschrift vom 7.1.2008:**

„Die Aufwendungen sind aus meiner Sicht grundsätzlich Werbungskosten im Zusammenhang mit meiner ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit, sind aber natürlich nützlich für meine selbständige Tätigkeit wegen meiner Zertifizierung.

Wenn ich die Ausschüsse nicht betreuen würde, müsste ich irgendwelche andere fachliche Weiterbildungen nachweisen, um die Zertifizierung als Sachverständiger verlängert zu bekommen bzw. aufrecht zu erhalten.

Nach Ende meiner Funktionsperiode im Jahr 2009 beabsichtige ich mich aus den Ausschüssen zurückzuziehen, da ich nach neuerlicher Zertifizierung ab 1.1.2009 für mindestens 5 Jahre keine Weiterbildung (die ich aber selbstverständlich persönlich machen werde!) mehr nachzuweisen habe. Ich werde wahrscheinlich als korrespondierendes Mitglied im Ausschuss bleiben, aber brauche nicht mehr nach Wien zu den Sitzungen fahren.

Insofern werden die Kosten für die Wienfahrten zu diesen Ausschüssen ab 2009 wegfallen.

Zur ernsthaften Absicht zur Einnahmenerzielung (Pkt 1) möchte ich anführen, dass ich derzeit einen Auftrag vom Bezirksgericht Z erledigt habe. Die Honorarnote von ca. 1.700,-- € wird gerade erstellt und kann ich diese bei Bedarf vorlegen.

Aus der Rregulierung sind derzeit keine konkreten Einnahmen zu erwarten.

Zu 1d)

Mit diesen Aufwendungen habe ich die Ausgaben für die Korrespondenz mit den auftragserteilenden Gerichten (Auskünfte an Richter, für die keine Einnahmen verrechnet werden) und fachliche Auskünfte für Publikationen bestritten. Ich scheine ja als Autor auf den Publikationen auf (Autorenauskünfte). Einfacher wäre es, wenn ich ein Autorenhonorar bekommen würde. Das ist aber nicht der Fall, weil wir Ausschussmitglieder ehrenamtlich tätig sind.“

#### **Weitere Fragen laut Vorhalt:**

„2) Für den Fall, dass die Prüfung nach Punkt 1) eine Anerkennung der Betriebsausgaben möglich macht, wäre in weiterer Folge die **Einkunftsquelleneigenschaft** Ihrer Tätigkeit als Sachverständiger zu prüfen.

Nach **§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung**, BGBl.Nr. 33/1993, liegen bei einer Betätigung Einkünfte im steuerrechtlichen Sinne nur vor, wenn diese durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand **objektiver Umstände** nachvollziehbar ist. Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, an Hand der dort genannten Kriterien zu beurteilen.

Insbesondere wären in diesem Zusammenhang Ausmaß und Entwicklung der Verluste sowie das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen von Interesse.

**a) Sie werden daher um Darstellung der Entwicklung Ihrer tatsächlichen bzw. prognostizierten Einkünfte aus Gutachtertätigkeit ab 2005 bis zur voraussichtlichen Einstellung Ihrer Tätigkeit (wann ist realistischerweise damit zu rechnen?) gebeten (bitte um getrennte**

*Darstellung der Einnahmen und Ausgaben).*

*b) Sie hatten bereits Einkünfte aus Gutachtertätigkeit während Ihrer aktiven nichtselbständigen Tätigkeit. Ab wann war dies? Wie stellte sich in diesem Zeitraum die jährliche Einnahmen-, Ausgaben- sowie Einkunftssituation im Zusammenhang mit der Gutachtertätigkeit dar?*

*c) Ab wann rechnen Sie wieder mit Gewinnen bzw. einem Gesamtgewinn aus der Gutachtertätigkeit?"*

**Antwort laut Niederschrift vom 7.1.2008:**

„Außer den aktenkundigen Einnahmen (1998 und 1999 laut vorgelegten Honorarnoten und 1995 laut Einkommensteuerbescheid = Bruttohonorar) habe ich vor meiner Pensionierung keine Einkünfte aus Gutachtertätigkeit gehabt.

Ab meiner Pensionierung werde ich als meine ersten Einnahmen jene vom BG Z im Jahr 2008 bekommen (1.700 €). Einkünfte in Höhe von ca. 300 € monatlich kann ich ja jetzt nach ASVG schon dazuverdienen.

In den Folgejahren rechne ich durchschnittlich mit einem Auftrag pro Jahr in der Größenordnung jenes des BG Z.

Ab 2009 werden wohl auf Grund obiger Ausführungen die Kosten für Wienfahrten wegfallen. Ich rechne mit jährlichen Aufwendungen von ca. 700 €.

Anmerken möchte ich, dass der Sachverständigenverband eine berufliche Interessensvertretung ist.

Meine Nebentätigkeit als Sachverständiger möchte ich ca. bis zum Alter von 70 Jahren ausüben.“

Anlässlich seiner persönlichen Vorsprache legte der Bw ein von den Ausschüssen erstelltes „UMWELTMERKBLATT für Autobus-, Taxi- und Mietwagenunternehmen“, Stand Juni 2004, sowie eine Abhandlung des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht betreffend „Änderungen auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ab 1.1.1994“ (Bezugnahme auf die Liebhaberei im Zusammenhang mit dem Unternehmerbegriff) vor.

Ergänzend brachte er im Postwege nachträglich eine von ihm gelegte Honorarnote vom 5. Jänner 2008 betreffend „Sachverständigengebühr gemäß GebAG 1979 idgF“ im Zusammenhang mit einem von ihm erstellten Gutachten bei, die sich auf einen Betrag von 1.749,90 € belief.

Die Ergebnisse des bisherigen vor dem Unabhängigen Finanzsenates durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurden dem **Finanzamt** mit der Bitte um Kenntnis- und allfällige Stellungnahme übermittelt.

In seiner **Stellungnahme** behielt dieses seinen Standpunkt bei, dass die strittigen Aufwendungen mangels Zusammenhang mit den Aktivbezügen weder als Werbungskosten noch wegen fehlender echter Gewinnabsicht als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit seiner Sachverständigentätigkeit abzuziehen seien.

Im Rahmen eines Telefonates vom 26. März 2008 teilte der Bw mit, dass er in Ergänzung der vorgelegten Honorarnote noch einen Betrag von 150 € aus dem gegenständlichen Auftrag erhalten habe. Ob er noch weitere Einnahmen aus diesem Auftrag beziehen werde, hänge –

wie generell bei derartigen Sachverständigen-Bestellungen – von der Länge des Verfahrens ab.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Anerkennung von Aufwendungen für Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten und Sonstiges (Telefon, Büromaterial,...) als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben strittig.

Der Bw hatte diese ursprünglich als Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit geltend gemacht.

Wie aus seiner Berufungsschrift hervorgeht, war er nämlich bis 31.3.2004 hauptberuflich als Leiter der Abteilung Umweltpolitik und Technik bei der W tätig gewesen. Daraus hatte er auch seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen. Mit 1.4.2004 trat er allerdings in diesem, seinem Hauptberuf in den Ruhestand.

Bereits während seiner Aktivtätigkeit war er nebenberuflich als Sachverständiger für Kläranlagen und Gewässerreinigung tätig gewesen. Als solcher blieb er auch nach seinem Übertritt in den Ruhestand weiterhin in die Sachverständigenliste beim Landesgericht Oberösterreich eingetragen.

Mit beiden Funktionen seien – so in seiner Berufungsschrift – verschiedene Aufgaben im Rechts- und Arbeitsausschuss „betriebliche Abwasser- und Abfallwirtschaft“ des AW verbunden, die der Aufrechterhaltung des Wissensstandes und einer eventuellen Auftragsakquisition dienten, die aber leider nicht honoriert würden.

Nachdem das Finanzamt ihm die Anerkennung der beantragten Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 verwehrt hatte, beantragte der Bw in seinem Berufungsschreiben die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen alternativ als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder Betriebsausgaben mit seiner Sachverständigentätigkeit.

Hiezu waren folgende rechtliche Erwägungen anzustellen:

#### **1) Zur Frage der Anerkennung als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988:**

*Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erzielung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

Da der Bw – wie er auch selbst angab – bereits mit 1. April 2004 im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Leiter der Abteilung Umweltpolitik und Technik bei der W in den Ruhestand getreten war, erhob sich die Frage, inwiefern die strittigen Aufwendungen

noch zur Erweiterung, Sicherung oder Erhaltung seiner Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dienen konnten.

Der Bw wurde daher gebeten, diese darzulegen, und sprach zu diesem Zwecke auch persönlich vor.

Im Rahmen dieser Vorsprache räumte er ein, dass der Grund dafür, dass er sich trotz Pensionierung im Hauptberuf noch einmal als Mitglied des Rechts- und technischen Ausschusses bestellen habe lassen, in seinem Wunsch und Bestreben nach fachlicher Qualifikation und Weiterbildung gelegen sei. Dies sei wichtig für die weitere Eintragung in der Sachverständigenliste gewesen.

Damit brachte er aber zum Ausdruck, dass die entsprechenden Aufwendungen tatsächlich durch seine Tätigkeit als Sachverständiger veranlasst waren, was er selbst auch bereits in seinem Berufungsschreiben als Alternative eingeräumt hatte.

Allein der Umstand, dass ihm seine Agende als Abteilungsleiter in der W die Möglichkeit eröffnet hatte, diesen Ausschüssen beizuwohnen, ist nicht dazu angetan, die Aufwendungen als solche zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung seiner nichtselbständigen Einnahmen zu qualifizieren. Die nach seiner Pensionierung bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit flossen ihm unabhängig davon, ob diese Aufwendungen getätigt wurden oder nicht, auf jeden Fall zu.

Die vom Bw ins Treffen geführte steuerliche Behandlung von Politikern, wonach diese auch nach der Pensionierung noch Werbungskosten im Zusammenhang mit ihrer ehemaligen Tätigkeit geltend machen könnten, konnte weder durch in Lehre oder Judikatur getätigte Aussagen noch durch eine entsprechende herrschende Verwaltungspraxis bestätigt werden.

Vielmehr ist der gegenständliche Sachverhalt nach ho. Ansicht vergleichbar mit der Situation eines emeritierten Hochschulprofessors, der nach seiner Entpflichtung freiwillig in Lehre und Forschung tätig ist. Auch diesfalls sind die entsprechenden Aufwendungen auf Grund des fehlenden wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den Einnahmen eines als von den Dienstpflichten entbundenden Universitätslehrers nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da der Emeritus – ebenso wie ein pensionierter Beamter – seine Bezüge unabhängig davon erhält, ob er eine Tätigkeit ausübt oder nicht (Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 5.2; BFH 5.11.1993, BStBl. II 1994, S. 238ff; VwGH 17.12.1998, 97/15/0011).

Desgleichen vermochte im gegenständlichen Fall die trotz Pensionierung freiwillige Übernahme der ehrenamtlichen Ausschusstätigkeit für eine weitere fünfjährige Periode keinen ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den entsprechenden Aufwendungen und den zukünftigen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Abfertigungszahlungen,



Arbeitslosenbezügen, aber vor allem Pensionsbezügen) mehr zu begründen, zumal der Bw überdies selbst eingeräumt hatte, dass das Hauptmotiv für die Beibehaltung seiner Ausschusstätigkeit in seinem Bestreben, den Eintrag in der Sachverständigenliste zu erhalten, gelegen hatte.

Eine Anerkennung der strittigen Aufwendungen als Werbungskosten war daher nicht möglich.

## **2) Zur Anerkennung als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Sachverständigentätigkeit:**

In weiterer Folge war zu prüfen, ob die dem Bw erwachsenen Aufwendungen allenfalls als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Sachverständiger qualifiziert werden konnten.

Nach **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** *sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.*

Der Bw hatte in seiner Berufungsschrift dargelegt, dass die strittigen Aufwendungen alternativ als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit als Sachverständiger Berücksichtigung finden könnten. Er habe diese Tätigkeit auch bereits nebenberuflich während seiner Aktivzeit ausgeübt, sei aber meistens mit den entsprechenden Einkünften unter dem Veranlagungsfreibetrag geblieben.

Dass der Pflichtige bereits in den vergangenen Jahren als Sachverständiger tätig gewesen war und teilweise daraus Einnahmen bezogen hatte, konnte laut Aktenlage bestätigt werden und wurden von ihm auch entsprechende Honorarnoten aus früheren Jahren, die laut seiner Aussage sämtliche Einnahmen (außer 1995) umfassten, vorgelegt.

Bezüglich seiner Einnahmen nach Pensionsantritt wurde der Bw im Vorhaltswege gebeten, deren Absehbarkeit im Hinblick auf den Nachweis einer ernsthaften Absicht zur Einnahmenerzielung zu konkretisieren.

In diesem Zusammenhang legte er im Anschluss an seine persönliche Vorsprache eine Honorarnote aus dem Jahr 2008 über 1.749,90 € vor.

Die ernsthafte Absicht des Bw's, aus seiner Sachverständigen-Tätigkeit auch nach seiner Pensionierung noch Einnahmen erzielen zu wollen, konnte sohin als klar erwiesen angesehen und insofern von einer Betätigung, die allenfalls zu einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle zu führen vermochte, gesprochen werden.

Um als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle qualifiziert werden zu können, hat aber eine solche Betätigung die in **§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl.Nr. 33/1993**, (in der Folge kurz LVO) angeführten Kriterien zu erfüllen.

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich ist nämlich das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (und um solche handelt es sich bei jenen aus einer selbständig ausgeübten Sachverständigen-Tätigkeit) nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zugrunde liegt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144).

Nach **§ 1 Abs. 1 LVO** *liegen daher bei einer Betätigung Einkünfte im steuerrechtlichen Sinne nur vor, wenn diese durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1) nachvollziehbar ist.*

Das Vorliegen der Absicht, einen solchen Gesamtgewinn zu erzielen, ist insbesondere an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO für jeden Veranlagungszeitraum für sich zu beurteilen.

In diesem Zusammenhang sind Ausmaß und Entwicklung der Verluste, deren Verhältnis zu den Gewinnen, die Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und Preisgestaltung sowie Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage zu berücksichtigen.

Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein.

Der Bw wurde daher im gegenständlichen Berufungsverfahren gebeten, die vergangene und erwartete Einnahmensituation im Zusammenhang mit seiner Sachverständigen-Tätigkeit konkret darzustellen.

Im Rahmen seiner persönlichen Vorsprache gab er bekannt, dass er vor seiner Pensionierung außer den aktenkundigen Honoraren (Einkünfte laut Einkommensteuerbescheid 1999 = 19.137,00 S = 1.390,74 € = Bruttohonorar; 13.576,00 S = 986,61 € laut Honorarnote vom 14.10.1998; 6.500,00 S = 472,37 € laut Honorarnote vom 15.3.1999) keine Einnahmen aus der nebenberuflichen Sachverständigen-Tätigkeit bezogen hätte.

Nach Antritt seiner Pension im Jahr 2004 habe er erstmals im Jahr 2008 Einnahmen erzielt (siehe im Anschluss an die persönliche Vorsprache vorgelegte Honorarnote vom 5.1.2008 = 1.749,90 €).

Für die Folgejahre erwartet der Bw nach seinen Angaben Einnahmen in etwa demselben Ausmaß wie 2008 (ca. 1.800 €), zumal ihm die Zuverdienstgrenze laut ASVG von monatlich ca. 300 € dies auch erlaube.

In diesem Zusammenhang wies er auch darauf hin, dass er seine Sachverständigen-Tätigkeit bis zum Alter von 70 Jahren ausüben wolle.

Nach Ende seiner Funktionsperiode beim Rechts- und Technischen Ausschuss in Wien im Jahr 2009 werde er sich von diesen Ausschüssen zurückziehen, da er ab neuerlicher Zertifizierung ab 1.1.2009 als Sachverständiger für mindestens fünf Jahre (Erreichen des Alters von 70 Jahren) keine Weiterbildung (die er aber selbstverständlich persönlich machen werde!) mehr nachweisen müsse.

Bei Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen im Rahmen seiner Sachverständigen-Tätigkeit würden sich diese daher ab 2009 um die Kosten für die Wien-Fahrten reduzieren, sodass er ab diesem Zeitraum nur mehr mit jährlichen Aufwendungen in Höhe von ca. 700 € rechnen müsse.

Die **bisherigen bzw. zu erwartenden Einkünfte aus der Sachverständigen-Tätigkeit** des Bw's stellen sich auf Grund dieser Ausführungen **bis 2013** (Auslaufen der zuletzt erfolgten fünfjährigen Zertifizierung am 1.1.2009 – der Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, ist somit ohnehin begrenzt) folgendermaßen dar (Beträge in €):

<b>Jahr</b>	<b>Einnahmen</b>	<b>Ausgaben</b>	<b>Überschuss</b>
1995	1.390,74	?	1.390,74
1996	0,00	?	0,00
1997	0,00	?	0,00
1998	986,61	?	986,61
1999	472,37	?	472,37
2000	0,00	?	0,00
2001	0,00	?	0,00
2002	0,00	?	0,00
2003	0,00	?	0,00
2004	0,00	1.950,00**)	- 1950,00
2005	0,00	2.600,00	- 2.600,00
2006	0,00	2.600,00	- 2.600,00
2007	0,00	2.600,00	- 2.600,00

2008	1.900,00*)	2.600,00	- 1.700,00
2009	1.800,00	700,00	1.100,00
2010	1.800,00	700,00	1.100,00
2011	1.800,00	700,00	1.100,00
2012	1.800,00	700,00	1.100,00
2013	1.800,00	700,00	1.100,00
<b>Gesamtverlust</b>			<b>- 3.100,28</b>

**\*) Anmerkung 1:**

Auf Grund des Nachtrags des Bw's, dass er für seinen Auftrag laut vorgelegter Honorarnote noch 150 € erhalten habe, wurden die tatsächlichen Einnahmen 2008 mit 1.900 € in Ansatz gebracht.

Für die Folgejahre wurde ein Mittelwert zwischen vom Bw ursprünglich prognostizierten 1.700 € und derzeitigen tatsächlichen Einnahmen 2008 in Höhe von 1.900 € in Ansatz gebracht.

**\*\*) Anmerkung 2:**

Die Aufwendungen 2004 wurden ab 1. April (Antritt der Pension) aliquot den Betriebsausgaben zugerechnet (vorher Werbungskosten). Ausgangsbasis bildeten die für 2005 geltend gemachten Aufwendungen von rund 2.600 €.

Festzuhalten ist, dass der Ansatz der in obiger Berechnung ausgewiesenen Einnahmen sowie der Ausgaben für die Folgejahre (ab 2009) auf den sehr ehrlichen Aussagen des Bw's basieren.

Insgesamt stehen demnach bei Annahme optimalster Verhältnisse positiven Einkünften von insgesamt 8.349,72 € negative in Höhe von 11.450,00 € gegenüber, was einem prognostizierten Gesamtverlust von -3.100,28 € entspricht.

Selbst wenn man diese nach den Erwartungen des Bw's erzielbaren Einnahmen und die nach dessen Ausführungen voraussichtlichen Ausgaben für den gesamten Zeitraum der Sachverständigen-Tätigkeit gegenüberstellt, ist also kein Gesamtgewinn zu erwarten.

An fünf definitive Verlustjahre seit Pensionsantritt schließen fünf prognostizierte Gewinnjahre an, wobei die jährlichen Gewinne nur circa halb so hoch sind wie die jährlichen Verluste; die Gewinne in den neun Jahren vor Pensionsantritt (bis 1995) waren vergleichsweise gering.

Nicht unerwähnt darf in diesem Zusammenhang bleiben, dass unter Bedachtnahme auf die Einnahmensituation vor 2008 kontinuierliche jährliche Einnahmen in Höhe von ca. 1.800,00 € realistischerweise kaum zu erwarten sind.

Zwar wird – wie vom Bw in seiner Berufungsschrift ins Treffen geführt – die

Zuverdienstgrenze laut ASVG ab 2009 (Erreichen des Alters von 65 Jahren) wegfallen. Allerdings hätte diese Zuverdienstgrenze, wie die Einnahmensituation 2008 zeigt, den Bw auch schon in den letzten Jahren nicht daran gehindert, wenigstens Aufträge bis zu ca. 3.800 € (323,46 €/Monat laut ASVG) jährlich anzunehmen.

Wie seinen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Mai 2007 zu entnehmen ist, hat er aber zunächst – d.h. insbesondere auch im Berufungsjahr 2005, auf das hier in der Erwartungsbetrachtung abzustellen ist – überhaupt erst mit Einnahmen ab dem Jahr 2009 gerechnet.

Die während der Aktivzeit bereits bestehende sehr unregelmäßige Einnahmensituation lässt auch darauf schließen, dass mit einer tatsächlichen Heranziehung als Sachverständiger tatsächlich nur sporadisch zu rechnen war und sich über die Jahre hinweg regelmäßige Einnahmen, die die jährlichen Ausgaben abdecken könnten, kaum ergeben würden. Dies erklärt auch die Tatsache, dass gerade ein Sachverständiger auf dem Gebiete des Bw's Leistungsangebot und Preisgestaltung infolge der Bestellung durch das Gericht und feststehende Gebühren kaum zu beeinflussen vermag. Die Erfahrungen der letzten Jahre haben überdies gezeigt, dass durch eine längere Verfahrensdauer höhere jährliche Einnahmen bis dato nicht erzielt werden konnten und solche daher kaum zu erwarten sein werden.

Schließlich bleibt zu bedenken, dass Aufwendungen, die während der Aktivzeit (1995-2003) zur Gänze als Werbungskosten in Ansatz gebracht worden waren, richtigerweise anteilig bei der Sachverständigen-Tätigkeit zu berücksichtigen gewesen wären.

Unter diesen angeführten Gesichtspunkten ist insgesamt anzunehmen, dass der oben für den positivsten Fall ermittelte Gesamtverlust eher an der Untergrenze liegen wird.

Fest steht jedenfalls, dass allein für das Berufungsjahr 2005 und das Vorjahr 2004 definitiv Verluste in Höhe von circa – 4.550 € angefallen waren und der Bw auch für die unmittelbaren Folgejahre keine Gewinne erwartete, dies schon allein wegen der zitierten Zuverdienstgrenze laut ASVG. Die insgesamt erzielten Gewinne in den fast zehn Jahren zuvor waren verschwindend gering.

Der Bw stellte zwar eine Verbesserung der Ertragslage durch prognostizierte regelmäßige Einnahmen in den Jahren ab 2009 und niedrigere Aufwendungen ab diesem Zeitraum in Aussicht, jedoch ergaben die auf der Erwartungshaltung des Bw's basierenden Berechnungen, dass auch auf Grund dieser Ergebnisse insgesamt mit keinem positiven Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes gerechnet werden kann. Die obige Darstellung der zu erwartenden Entwicklung der Einnahmen bzw. Betriebsergebnisse zeigt aber überdies, dass im konkreten Fall mit einem Gesamtgewinn nicht einmal bis zum Einstellen der Betätigung im Jahr 2013 zu rechnen ist.

Die in § 1 Abs. 1 LVO angeführte Voraussetzung der Nachvollziehbarkeit der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand objektiver Umstände erschien somit für den gegenständlichen Berufungszeitraum nicht gegeben.

Vielmehr stellte sich die Betätigung des Bw's so dar, als wäre sie von der durchaus vorbildlichen Absicht getragen, im Laufe eines erfüllten Berufslebens angesammelte Erfahrung und umfangreiches Fachwissen auch noch nach der Pensionierung der Gesellschaft im Bedarfsfalle zur Verfügung zu stellen. Ein Bestreben, damit Gewinne erzielen zu wollen, trat dabei in den Hintergrund bzw. war in objektiver Betrachtungsweise nicht nachvollziehbar.

Die Tätigkeit des Bw's als Sachverständiger konnte infolge dessen nicht als Einkunftsquelle im Sinne der LVO qualifiziert werden, sondern war sie als Liebhabereitätigkeit, die zu keinen – weder positiven noch durch Geltendmachung von Betriebsausgaben negativen – steuerrechtlich relevanten Einkünften führen kann, zu betrachten.

Insgesamt war es auf Grund obiger Ausführungen nicht möglich, die strittigen Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünften) oder als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus der selbständigen Sachverständigen-Tätigkeit des Bw's zu berücksichtigen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 10. April 2008