

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz zu Steuernummer 123/aa6 vom 5. Mai 2010, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 und Einkommensteuer 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008, sowie vom 18. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 und 26. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 5. Mai 2010 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 5. Mai 2010 wird als unbegründet abgewiesen.
3. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 5. Mai 2010, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 verfügt wurde, wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
4. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5. Mai 2010 wird als unzulässig zurückgewiesen.
5. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 5. Mai 2010 wird als unbegründet abgewiesen.
6. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5. Mai 2010 wird als unbegründet abgewiesen.
7. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 5. Mai 2010 wird als unbegründet abgewiesen.
8. Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 5. Mai 2010 wird wie folgt abgeändert und die Einkommensteuer 2008 endgültig festgesetzt:

Einkommen 2008	-362,19 Euro
----------------	--------------

Kapitalertragsteuer	-2,56 Euro
Einkommensteuer 2008	-2,56 Euro

9. Der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18. Oktober 2010 wird wie folgt abgeändert und die Einkommensteuer 2009 endgültig festgesetzt:

Einkommen 2009	-60,00 Euro
Einkommensteuer 2009	0,00 Euro

10. Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26. Jänner 2012 wird wie folgt abgeändert und die Einkommensteuer 2010 endgültig festgesetzt:

Einkommen 2010	-60,00 Euro
Einkommensteuer 2010	0,00 Euro

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

### **Entscheidungsgründe**

#### **1. Sachverhalt und Parteienvorbringen:**

Zur Vorgeschiede wird auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 5. 5. 2006, RV/0096-L/06 betreffend die Einkommensteuer 1997-2001 verwiesen.

Strittig war die Frage, ob die Kosten von Studienreisen des Beschwerdeführers (Bf.) in den Jahren 1997 bis 2001 als Betriebsausgaben absetzbar sind.

Der Beschwerdeführer (Bf) vertrat die Rechtsansicht, die in diesen Jahren durchgeführten Reisen hätten der Vorbereitung auf das nachfolgend angestrebte Gewerbe (Reiseveranstaltertätigkeit und Reisebüro) gedient. Da ab 2002 die erforderlichen Berechtigungen vorgelegen hätten und der Bf auch versucht habe, Veranstaltungen zu organisieren, müssten die Kosten als Vorlaufkosten anerkannt werden.

Die Finanzverwaltung ging von einer § 1 Abs. 2 LVO-Tätigkeit aus und nahm an, dass in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtgewinn aus dieser Tätigkeit zu erwarten war (die Tätigkeit wurde 2004 bereits eingestellt).

Der UFS ging nach Würdigung aller bekannten Fakten und Aussagen davon aus, dass sich der Entschluss Einkünfte aus einer Reiseveranstaltertätigkeit oder aus dem

Betrieb eines Reisebüros zu erzielen, im Zeitraum 1997 bis 2001 nicht anhand objektiver Umstände feststellen lässt.

Der Bf. behauptet nun in den Jahren 2002 bis 2004 die Tätigkeit eines Reiseveranstalters, welche er mit 31. 8. 2004 wieder eingestellt hätte, ausgeübt zu haben. Die noch bestehende Reisebürogewerbeberechtigung hätte der Bf. anschließend verpachtet wollen. Überdies hätte er seine freistehende Garage für einen PKW auf der Liegenschaft Ort , Gasse aa vermietet.

### **1.1. Zu den Einkommensteuerfestsetzungen für 2002 bis 2010**

#### **1.1.1. Einkommensteuer (ESt) 2002**

Am 2. 10. 2002 stellte der Bf den Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer (KESt) für Zinsen des Jahres 2002. Darin führte er gutgeschriebene Zinsen in Höhe von 265,21 Euro an. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hätte 66,30 Euro betragen. Weiters war in der Erklärung angekreuzt, dass der Bf außer den angeführten Zinsen keine weiteren Einkünfte bezogen hätte.

Am 06.12.2006 erging der ESt-Bescheid 2002. Das Einkommen des Bf iHv 205,21 Euro wurde wie folgt ermittelt:

endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	265,21 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	205,21 €

Die ESt wurde mit -66,30 Euro festgesetzt.

Am 10. 1. 2007 erhob der Bf. Berufung gegen den ESt-Bescheid 2002. Die Berufung richte sich gegen die Nichtberücksichtigung des Anlaufverlustes aus Gewerbebetrieb (Reiseveranstaltertätigkeit) und des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung seiner Garage.

Am 5. 2. 2007 erging ein Mängelbehebungsauftrag der belangten Behörde, indem der Bf. aufgefordert wurde, eine detaillierte Aufstellung der geltend gemachten Verluste nachzureichen. Der Bf. reichte am 8. 2. 2007 eine Einkommensteuererklärung für 2002 samt Erläuterungen nach. Seine Verluste aus dem Gewerbebetrieb (Reiseveranstalter) würden 8.691,00 Euro betragen. Zu den Betriebsausgaben führte der Bf aus, dass er einige Studienreisen aufgrund seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter unternommen hätte:

- Jordanienrundreise von 31.03.2002 bis 7.04.2002 um 1.558,00 Euro
- Spanienaufenthalt von 21.04.2002 bis 05.05.2002 um 1.927,00 Euro: dabei eine Woche Kastilien und Andalusien Rundreisen und eine Woche Badeanschlussaufenthalt in Torremolinos mit Ausflug nach Gibraltar. Die weitere Reiseplanung im Rahmen seiner Reiseveranstaltertätigkeit habe er aufgrund der Terrorschläge unterlassen.
- Badeaufenthalt in Sousse/Tunesien mit zwei tägigem Ausflug in die Stein-, Sand- und Salzwüste von 08.09.2002 bis 15.09.2002 um 743,00 Euro.

Dem Bf seien Kurskosten in Gesamthöhe von 3.176,41 Euro als Betriebsausgaben anzurechnen. Diese Kurskosten würden den dreiwöchigen Vorbereitungskurs für die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe und den einwöchigen Kurs „Basic tarif and manual ticketing“ umfassen. Darüber hinaus seien diesbezügliche Prüfungsgebühren, Skripten-, Fahrt-, Taggeld- und Nächtigungskosten in Gesamthöhe von 437,24 Euro zu berücksichtigen. Es seien auch noch kleinere Aufwendungen für Büromaterial, Kopien, Fax, Porto und steuerbegünstigte Spenden in Gesamthöhe von 849,70 Euro hinzuzuzählen. In steuerlicher Hinsicht würden zu berücksichtigende Anlaufaufwendungen für die ab 2003 ausgeübte Reiseveranstaltertätigkeit vorliegen. 2002 sei das erste Jahr der betrieblichen Betätigung und der Verlust von -8.691,00 Euro sei als vortragsfähiger Verlust zu berücksichtigen.

Für 2002 würde sich überdies ein Verlust iHv 180,00 Euro aus der Vermietung und Verpachtung seiner Garage ergeben. Die KEST sei ihm bereits unter der Steuernummer gutgeschrieben worden.

Am 08.03.2007 erging eine Berufungsvorentscheidung mit der die Einkommensteuer für das Jahr 2002 vorläufig mit -66,30 Euro festgesetzt wurde. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-8.691,00 €
endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	265,21 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-8.665,79 €

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid nach Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahr 2010 die Einkommensteuer für 2002 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	265,21 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	205,21 €

Die ESt wurde mit -66,30 Euro (unverändert) festgesetzt.

### 1.1.2. Einkommensteuer 2003

In der ESt-Erklärung 2003 gab der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Reiseveranstaltertätigkeit) und Vermietung und Verpachtung (Garage) an. Er habe im Jahr 2003 eine Italienrundreise mit Badeanschluss geplant, die allerdings nicht stattgefunden habe, da er keine geeignete italienische Partneragentur finden konnte. Der Bf. habe auch eine Brasilienrundreise geplant, die aber von keinem Kunden gebucht worden sei. Seine einzige Einnahmequelle in diesem Jahr sei eine Jungunternehmerförderung des Landes Oö iHv 920,00 Euro. Demgegenüber würden Betriebsausgaben iHv 7.049,00 Euro entgegenstehen. Die größeren Ausgaben

seien die Reisebüroversicherung, Unternehmerpflichtversicherung, Bankzinsen und –spesen, Telefon und geringfügige Wirtschaftsgüter. Es ergäbe sich 2003 somit ein Verlust iHv 6.129,00 Euro. Für die Jahre 1997-2001 habe der Bf jeweils Anlaufverlust zu seiner Reiseveranstaltertätigkeit erklärt. Nach seiner Ansicht liege bei der Reiseveranstaltertätigkeit eine Betätigung gemäß § 1 Abs.1 LVO vor. Gemäß § 1 Abs.2 LVO lägen innerhalb der ersten 5 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor. Da es sich beim Jahr 2003 um das 6. Verlustjahr handle, lägen in diesem Jahr steuerlich unbeachtliche Liebhabereieinkünfte vor. Aus diesem Grund unterbleibe auch die Ausfüllung der Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für betriebliche Einkünfte.

Weiters gab der Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an. Die Miete für die Garage habe 22,50 Euro monatlich (jährlich 270,00 Euro) betragen. Da die Afa mit 3% von 15.000 geschätzten Anschaffungs- u. Herstellungskosten berechnet würde, betrage diese aa0,00 Euro. Es ergäbe sich somit ein Verlust von 180,00 Euro, der sich aus dem nachbarschaftlichen Mietverhältnis gründe.

Da auf Dauer gesehen keine Einnahmenüberschüsse zu erzielen seien, lägen steuerlich unbeachtliche Liebhabereieinkünfte vor. Aus diesem Grund unterbleibe auch die Ausfüllung der Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Am 11.01.2006 erging der ESt-Bescheid 2003, bei dem von einem Einkommen des Bf iHv -60,00 Euro ausgegangen und die ESt mit 0,00 Euro festgesetzt wurde. Das Einkommen wurde wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-60,00 €

Am 22. 8. 2006 beantragte der Bf. die "Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO" und dabei die Verluste aus Gewerbetrieb zu berücksichtigen. Bei der Begründung verwies er auf die ESt-Erklärung 2003. Die dort ausgewiesenen Verluste seien bisher nicht berücksichtigt worden, weil es sich nach damaliger Rechtsansicht um das sechste Verlustjahr gehandelt hätte. Laut Berufungsentscheidung für die Jahre 1997-2001 liege aber für diese Jahre keine betriebliche Betätigung vor. Somit lägen auch keine Verluste vor, weil die Betätigung dem Finanzamt nicht zeitgerecht mitgeteilt worden wäre. Auf Grund der Rechtsansicht der Berufungsbehörde beginne die betriebliche Tätigkeit erst mit 2002. 2003 sei somit erst das 2. Verlustjahr und die Verluste somit steuerlich zu berücksichtigen. Es liege ein Anlassfall gemäß § 303 Abs.1 lit. c BAO vor, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO führe.

Mit Bescheid vom 6. 12. 2006 wurde das Verfahren in Bezug auf den ESt-Bescheid 2003 wiederaufgenommen und ein gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid erlassen. Das Einkommen wurde wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-6.129,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-180,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-6.369,00 €

Die ESt wurde mit 0,00 Euro festgesetzt.

Im Zuge der Betriebsprüfung führte der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. 1. 2010 aus, die Einnahmen- Ausgabenrechnungen für 2003 u. 2004 seien neu erstellt worden, weil sie bisher infolge Zeitdruck nur in Form einer oberflächlichen Aufaddition der Ausgabebelege existiert hätten. Nach der berichtigten Verlustermittlung sei im Jahr 2003 ein Verlust in Höhe von 7.916,23 Euro auf Grund der Reisebürotätigkeit angefallen.

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid nach Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahr 2010 die Einkommensteuer für 2003 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-60,00 €

### 1.1.3. Einkommensteuer 2004

In der ESt-Erklärung 2004 gab der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Reiseveranstaltertätigkeit) und Vermietung und Verpachtung (Garage) an. 2004 habe er eine Spanienrundreise mit Badeanschlussmöglichkeit geplant, die allerdings wegen der Terroranschläge in Madrid nichts wurde. Sodann habe er versucht die 2003 geplante Italienrundreise mit Badeanschlussmöglichkeit doch noch durchzuführen, habe aufgrund der nicht kooperationsfähigen italienischen Partneragenturen, welche ständig seine vorgeschlagenen Reiseprogramme ändern wollten, darauf verzichtet. Als letztes habe er eine religiöse Wanderung unter dem Titel " XXX " geplant, es habe sich aber niemand dafür interessiert. Da es nach eineinhalb jähriger Reiseveranstaltertätigkeit zu keiner Reise gekommen sei, habe der Bf. diese mit 31. 8. 2004 eingestellt. Die Reisebürogewerbeberechtigung bestehe noch und er versuche diese durch Verpachtung zu nutzen. Seine einzige Einnahme 2004 sei eine Rückvergütung des Mitgliedsbeitrags 2003 der Interessengemeinschaft von Pauschalreiseveranstaltern iHv 44,00 Euro. Dem stehen Betriebsausgaben iHv 8.113,00 Euro gegenüber, welche sich aus Reisen, Reiseinseraten, Unternehmerpflichtversicherungen, Bankzinsen u. -spesen ergäben. Der Gesamtverlust betrage 8.069,00 Euro. Für die Jahre 1997-2001 habe der Bf. jeweils

Anlaufverluste zu der Reiseveranstaltertätigkeit erklärt. Nach Ansicht des Bf. liege bei seiner Reiseveranstaltertätigkeit eine Betätigung gemäß § 1 Abs.1 LVO vor. Beim Jahr 2004 handle es sich um das 7. erklärte Verlustjahr.

Weiters gab der Bf. Einkünfte iHv -180,00 Euro aus Vermietung und Verpachtung an. In Bezug auf die Begründung wurde auf die Ausführungen zum Jahr 2003 verwiesen.

Am 11.01.2006 erging der ESt-Bescheid 2004, bei dem von einem Einkommen des Bf. iHv -60,00 Euro ausgegangen und die ESt mit 0,00 Euro festgesetzt wurde. Das Einkommen wurde wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-60,00 €

Am 22. 8. 2006 beantragte der Bf. die "Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO" und dabei die Verluste aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. Bei der Begründung verwies er auf die ESt-Erklärung 2004. Die dort ausgewiesenen Verluste seien bisher nicht berücksichtigt worden, weil es sich nach damaliger Rechtsansicht um das siebente Verlustjahr gehandelt hätte. Laut Berufungsentscheidung für die Jahre 1997-2001 liege aber für diese Jahre keine betriebliche Betätigung vor. Somit lägen auch keine Verluste vor, weil die Betätigung dem Finanzamt nicht zeitgerecht mitgeteilt worden wäre. Auf Grund der Rechtsansicht der Berufungsbehörde beginne die betriebliche Tätigkeit erst mit 2002. 2004 sei somit erst das dritte Verlustjahr und die Verluste somit steuerlich zu berücksichtigen. Es liege ein Anlassfall gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO vor, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO führe.

Mit Bescheid vom 6. 12. 2006 wurde das Verfahren in Bezug auf den ESt-Bescheid 2003 wiederaufgenommen und das Einkommen wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-8.309,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-180,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-8.309,00 €

Die ESt wurde mit 0,00 Euro festgesetzt.

Im Zuge der Betriebsprüfung führte der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. 1. 2010 aus, die Einnahmen- Ausgabenrechnungen für 2003 u. 2004 seien neu erstellt worden, weil sie bisher infolge Zeitdruck nur in Form einer oberflächlichen Aufaddition der Ausgabebelege existiert hätten. Nach der berichtigten Verlustermittlung sei im Jahr 2004 ein Verlust in Höhe von 8.132,15 Euro auf Grund der Reisebürotätigkeit angefallen.

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid nach Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahr 2010 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-60,00 €

Die ESt wurde mit 0,00 Euro festgesetzt.

#### 1.1.4. Einkommensteuer 2005

In der ESt-Erklärung für 2005 gab der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Reiseveranstaltertätigkeit) und Vermietung und Verpachtung (Garage) an. 2005 habe der Bf. sich mit der Verpachtung der Reisebürogewerbeberechtigung beschäftigt, wobei er zwei Zeitungsinserate aufgegeben habe, die aber keine Interessenten gebracht haben. Da der Bf. auch 2005 eine Reisebürogewerbeberechtigung besitze, liege ein Reisebürogewerbebetrieb vor. Der Gesamtverlust 2005 betrug 4.311,24 Euro und setze sich aus Betriebsausgaben, Zinsen und jährliche Aufwendungen und Reise- und Fahrtspesen zusammen. Nach der Berufungsentscheidung für die Jahre 1997- 2002 liege in diesen Jahren eine nicht betrieblich veranlasste Reisetätigkeit vor. Somit beginne die betriebliche Tätigkeit 2002 mit Anlaufaufwendungen aus Reisebürokursbesuchen und -prüfungen. Gemäß § 1 Abs. 2 LVO seien innerhalb der ersten fünf Jahre die Verluste zu berücksichtigen, was in seinem Fall bis einschließlich 2006 wäre. Da die Betriebseröffnung 2003 gewesen sei, sei der durch Einnahmen-, Ausgabenrechnung ermittelte Verlust für das Jahr 2005 als Sonderausgabe vortragsfähig.

Weiters gab der Bf. Einkünfte iHv -127,80 Euro aus Vermietung und Verpachtung seiner Garage an. Der restliche Sachverhalt und die rechtliche Würdigung haben sich gegenüber dem Jahr 2003 nicht geändert, weshalb auf die Ausführungen zu 2003 verwiesen wird.

Am 24.07.2006 erging der ESt-Bescheid 2005, bei dem von einem Einkommen des Bf. iHv -60,00 Euro ausgegangen und die ESt mit 0,00 Euro festgesetzt wurde. Das Einkommen wurde wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-60,00 €

Am 22.08.2006 erhob der Bf. Berufung gegen den ESt-Bescheid 2005 vom 24.07.2006. Er beantragte die Anerkennung des erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb und

verwies auf die Begründung seiner Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997-2001. 1997 sei es um Anlaufaufwendungen aus Studienreisen gegangen, 2005 gehe es um Aufwendungen auf Grund der bestehenden Gewerbeberechtigung (=Pflichtversicherungsbeiträge) und um Aufwendungen auf Grund der bisherigen betrieblichen Tätigkeit (=Bankzinsen). Die betriebliche Tätigkeit 2005 sei darauf ausgerichtet, die Reisebürogewerbeberechtigung zu verpachten, um eine positive Einkunftsquelle zu schaffen. Es könne daher von keiner Liebhabereitätigung gesprochen werden.

Am 06.12.2006 erging eine Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO mit der die Einkommensteuer für das Jahr 2005 vorläufig mit 0,00 Euro festgesetzt wurde. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-4.311,24 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-127,80 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-4.499,04 €

Die ESt wurde mit 0,00 Euro (unverändert) festgesetzt.

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid nach Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahr 2010 die Einkommensteuer für 2005 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-60,00 €

### 1.1.5. Einkommensteuer 2006

In der ESt-Erklärung 2006 gab der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Reisebürotätigkeit) und Vermietung und Verpachtung (Garage) an. 2006 sei er weiterhin mit der Verpachtung der Reisebürogewerbeberechtigung beschäftigt gewesen, habe aber trotz zahlreicher Inserate in Zeitungen keinen Erfolg erzielt. Nach zwei Jahren erfolgloser Suche hätte er diese mit 31. 12. 2006 zurückgelegt. 2006 liege ein Gesamtverlust iHv 4.686,16 Euro vor, der sich aus Zinsen und ähnlichen Aufwendungen, Betriebsausgaben und kleinen Betriebseinnahmen ergebe. Es liege aufgrund seiner Suche und Beschäftigung auch 2006 ein Reisebürogewerbebetrieb vor. Bis einschließlich 2004 liege ein Reiseveranstaltungsbetrieb vor, dessen Verluste steuerlich zu berücksichtigen seien. Es sei ein Betrieb gemäß § 1 Abs.1 LVO vorgelegen, bei dem Einkünfteerzielung anzunehmen sei. Die Gewinnerzielungsabsicht ergebe sich gemäß § 2 (1) LVO aus folgenden Umständen:

- Das Ausmaß der durchschnittlichen jährlichen Verluste sei mit ca. € 7.500 relativ gering.

- Die Ursache für die Verluste liege darin, dass Kunden nicht bereit waren, von den alteingesessenen Reiseveranstaltungsunternehmen auf seinen Betrieb überzuwechseln.
- Er habe sich bezüglich angebotene Leistungen und Preisgestaltung marktgerecht verhalten.
- Er habe strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, indem er den Reiseveranstaltungsbetrieb 2004 eingestellt und ab 2005 einen Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungsbetrieb betrieben habe, wodurch sich der durchschnittliche jährliche Verlust auf ca. 4.500 Euro vermindert habe.

Bezüglich seiner Betriebszuordnung gemäß § 1 Abs.1 LVO verweise er auf seine Ausführungen und vorgelegten Reiseprogramme zu den ESt-Berufungen 1997- 2001. Für 2002-2004 würden vortragsfähige Verluste vorliegen.

2005 und 2006 liege ein Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungsbetrieb vor, bei dem es sich zweifelsfrei um einen Betrieb gemäß § 1 Abs.1 LVO handle und bei dem daher Einkünftezielung anzunehmen sei. Die Gewinnerzielungsabsicht ergebe sich gemäß § 2 Abs. 1 LVO aus folgenden Umständen:

- Das Ausmaß der durchschnittlichen jährlichen Verluste sei mit ca. 4.500 Euro relativ gering. Die Ursache für die Verluste sei darin zu erblicken, dass es ihm nicht gelungen sei, die Reisebürogewerbeberechtigung zu verpachten oder sich an einem Reisebürobetrieb als Gesellschafter zu beteiligen.

Da die betrieblichen Verluste bei Einnahmen-Ausgabenrechnern in den ersten drei Jahren nach Betriebsbeginn vortragsfähig seien, stellen die Verluste aus 2002-2006 vortragsfähige Verluste dar.

Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung seiner Garage betrage 152,40 Euro.

Es gebe keinen Übergangsgewinn, da keine Forderungen und Verbindlichkeiten bestehen. Der Veräußerungsgewinn ergebe sich aus dem gemeinen Wert von geringwertigen Wirtschaftsgütern, die zum 31.12.2006 ins Privatvermögen entnommen wurden. Sonstige Vermögenswerte seien nicht vorhanden.

Am 18.09.2007 erging ein vorläufiger ESt-Bescheid 2006. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-4.686,16 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-152,40 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-4.838,56 €

Die ESt wurde mit 0,00 Euro (unverändert) festgesetzt.

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid nach Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahr 2010 die Einkommensteuer für 2006 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-60,00 €

### 1.1.6. Einkommensteuer 2007

In der ESt-Erklärung 2007 gab der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (ehemalige Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit und Ausstellungsberater), aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitssuche) sowie aus Kapitalvermögen an und machte offene Verlustabzüge der Vorjahre geltend.

Der Verlust des Gewerbebetriebs ergebe sich im Wesentlichen aus Bankzinsen und –spesen für das Betriebsbankkonto und betrage 2.946,22 Euro. Auf diesem Konto sei von 2003 bis Ende 2006 eine Bankschuld von ca. 40.000 Euro entstanden. Diese Schuld sei immer weitergelaufen, da der Bf. keine Möglichkeiten zur Rückzahlung gehabt habe. Das Betriebsbankkonto sei zuletzt im Betriebsvermögen des Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungsbetriebes gewesen und somit gemäß § 32 Z 2 EStG als Einkünfte zu berücksichtigen.

2007 stellte das dritte Jahr nach Beginn der Tätigkeit mit 2005 dar und die erklärten Verluste seien als Anlaufverluste gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG vortragsfähig und zu berücksichtigen.

Von 20. 9. 2007 bis 19. 11. 2007 habe er als Ausstellungsberater im Rahmen eines freien Dienstvertrages gearbeitet und diese wegen schlechter Verdienste wieder eingestellt. Der Übergangsgewinn anlässlich der Betriebsaufgabe ergebe sich aus einer Honorarforderung iHv 274,50 Euro und einer Telefonkostenverbindlichkeit von 16,83 Euro. Ein Veräußerungsgewinn sei nicht angefallen.

2007 habe er als Arbeitssuchender Aufwendungen für Bewerbungen iHv 386,14 Euro getätigt, welche gemäß § 16 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Bei den Kapitalerträgen handle es sich um nachträglich gutgeschriebene und ausbezahlte Sparbuchzinsen. Die Sparbücher seien bereits vor einigen Jahren aufgelöst worden, da das Guthaben behoben war.

Da die betrieblichen Verluste bei Einnahmen-Ausgabenrechnern aus den ersten drei Jahren nach Betriebsbeginn vortragsfähig seien, stellten die Verluste aus dem Reiseveranstaltungsbetrieb für 2005 und 2006 vortragsfähige Verluste dar. Der Bf. machte Verluste aus Vorjahren (2002-2006) iHv 31.801,19 Euro geltend.

Die belangte Behörde hat abweichend von der Abgabenerklärung neben den erklärten Einkünften aus der Tätigkeit als Ausstellungsberater auch die Mitteilung nach § 109a EStG 1988 der J-GmbH berücksichtigt, wonach der Bf. ein Honorar von 533 Euro erhalten hätte. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde nach Durchführung der

Betriebsprüfung im Jahr 2010 die Einkommensteuer für 2007 mit -137,34 Euro festgesetzt. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	186,59 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	-386,14 €
endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	549,36 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	-11,00 €
außergewöhnliche Belastungen	-243,00 €
Einkommen	35,81 €

### 1.1.7. Einkommensteuer 2008

In der ESt-Erklärung 2008 machte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Schriftsteller), aus Gewerbebetrieb (ehemalige Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit), nichtselbständige Arbeit (Arbeitssuche), aus Vermietung und Verpachtung (Garage) und offene Verlustabzüge aus den Vorjahren geltend.

Seit Anfang 2008 sei der Bf als Schriftsteller tätig und arbeite an seinem Buch „ Titel “. Der Verlust iHv 268,34 Euro sei abzugsfähig.

Der Verlust des Gewerbebetriebes iHv 3.066,76 Euro ergebe sich wie 2007 im Wesentlichen aus Bankzinsen und –spesen des Betriebsbankkontos.

Bei den Verlusten aus Vermietung und Verpachtung der Garage sei er zu der Überzeugung gelangt, dass es sich um Liebhaberei handle und somit unbeachtlich sei.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitssuche) iHv 312,42 Euro seien ebenfalls als Werbungskosten anzuerkennen.

Der Bf. machte Verluste aus Vorjahren (2002-2007) in Gesamthöhe von 34.755,41 Euro geltend.

In Bezug auf die genauen Begründungen wird auf die Ausführungen zum Jahr 2007 verwiesen, da diese inhaltlich ident sind.

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid nach Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahr 2010 die Einkommensteuer für 2008 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit -2,56 Euro festgesetzt. Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-268,34 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	-312,42 €
endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	10,23 €

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-630,53 €

Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der BP verwiesen. In Beilage 2 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung am 26.04.2010 wurde ausgeführt: "da das Bestehen/Umfang der Abgabepflicht für 2008 noch ungewiss sei (negative Einkünfte als Schriftsteller), werde das Jahr 2008 vorläufig veranlagt".

### 1.1.8. Einkommensteuer 2009

In der ESt-Erklärung 2009 machte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Schriftsteller), aus Gewerbebetrieb (ehemaliger Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit), aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitssuche), aus Vermietung und Verpachtung (Garage) und offene Verlustabzüge der Vorjahre geltend. In Bezug auf die genauen Ausführungen wird auf die Ausführungen zum Jahr 2007 verwiesen, da diese inhaltlich ident sind. Die Verluste aus seiner Schriftstellertätigkeit würden 593,98 Euro und die Verluste aus Gewerbebetrieb 1.415,73 Euro betragen. Lediglich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit seien 2009 keine Werbungskosten entstanden, da er keine Bewerbungen mehr geschrieben habe. Der Bf. machte Verluste aus Vorjahren (2002-2008) in Gesamthöhe von 38.090,51 Euro geltend.

Am 18.10.2010 erging der angefochtene ESt-Bescheid 2009 mit dem die ESt vorläufig mit 0,00 Euro festgesetzt wurde.

Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-593,98 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-653,98 €

Zur Begründung wurde auf die Begründung der Vorjahre, insbesondere auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26. 4. 2010 verwiesen.

### 1.1.9. Einkommensteuer 2010

In der ESt-Erklärung 2010 machte der Bf Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Schriftsteller), aus Gewerbebetrieb (ehemaliger Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit) und offene Verlustabzüge der Vorjahre geltend. In Bezug auf die genauen Ausführungen wird auf die Ausführungen zum Jahr 2007 verwiesen, da diese inhaltlich ident sind. Die Verluste aus seiner Schriftstellertätigkeit würden 750,01 Euro, die Verluste aus Gewerbebetrieb 846,24 Euro betragen.

Der Bf. machte Verluste aus Vorjahren (2002-2009) in Gesamthöhe von 40.100,22 Euro geltend.

Am 26.01.2012 erging der angefochtene ESt-Bescheid 2010 mit dem die ESt vorläufig mit 0,00 Euro festgesetzt wurde.

Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-750,01 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	-810,01 €

Zur Begründung wurde auf die Begründung der Vorjahre, insbesondere auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.04.2010, verwiesen.

## **1.2. Betriebsprüfung (BP)**

Im Jahr 2010 fand betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2008 eine BP statt. Im Zuge dieser BP wurden die bisher vorläufigen Bescheide 2002, 2003, 2005 und 2006 durch endgültige Bescheide ersetzt. Für Jahr 2004 wurde eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und die Einkommensteuer neu festgesetzt. Für das Jahr 2007 und 2008 wurden eine Erstveranlagungen durchgeführt, wobei für das Jahr 2008 eine vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer erfolgte.

### **1.2.1. Feststellungen der BP**

Der Abgabenpflichtige hätte im Jahr 1996 den Entschluss gefasst, Einkünfte aus einer Reiseveranstaltungstätigkeit zu erzielen (lt. mündlicher Verhandlung vor dem UFS vom 4.5.2006). Für die Jahre 1997- 2001 sei es strittig gewesen, ob die in diesen Jahren durchgeführten Reisen der Vorbereitung auf das nachfolgend angestrebte Gewerbe (Reiseveranstaltungstätigkeit und Reisebüro) gedient haben. Da lt. Abgabepflichtigen ab 2002 die erforderlichen Berechtigungen vorgelegen hätten und der Abgabenpflichtige auch versucht habe Veranstaltungen zu organisieren, müssten die Kosten als Vorlaufkosten berücksichtigt werden.

Im Rahmen der UFS-Entscheidung GZ RV/0096-L/06 hätte der UFS dahingehend entschieden, dass die Vorlaufkosten steuerlich nicht anerkannt werden, da die für das Deutlichmachen des inneren Entschlusses zur Einkünfteerzielung notwendigen Umstände im strittigen Zeitraum 1997 bis 2001 nicht gegeben seien.

Offen sei aber für die nachfolgenden Jahre die Frage geblieben, ob ab 2002 eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit (Liebhabereitätigkeit) vorliegt.

Ab 2003 wurden folgende Verluste gegenüber der Finanzbehörde geltend gemacht:

Gewerbebetrieb:	2002	2003	2004
Umsätze:	0,00	0,00	0,00
Verluste bisher:	-8.691,00	-6.129,00	-8.069,00

Gewerbebetr.:	2005	2006	2007	2008
Umsätze:	0,00	0,00	0,00	0,00
Verluste bisher:	-4.311,24	-4.686,16	-2.956,68	-3.066,76

Im Oktober bzw. November 2002 wurde sowohl der W. -Vorbereitungskurs auf die Befähigungsprüfung im Reisegewerbe als auch der A. -Ticketgrundkurs abgelegt. Die Befähigung für die Ausübung des Reisebürogewerbes wurde am 12. Dezember 2002 ausgestellt und das Gewerbe und 4. März 2003 angemeldet. Am 9. Mai 2003 war eine Kundengeldversicherung noch nicht abgeschlossen. Erst am 19. August 2003 wurde der Abgabepflichtige ins Veranstaltungsverzeichnis des Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit eingetragen.

Die Reisebürotätigkeit wurde am 31. August 2004 wieder eingestellt. Für die Jahre 2005 ff wurden lt. Auskunft des Abgabepflichtigen (Begleitschreiben zu Est-Erklärungen 2005 und 2006) weitere Verluste aus Gewerbebetrieb geltend gemacht, da er die Reisebürogewerbeberechtigung weiterhin besessen habe und eine Verpachtung dieser Reisebürogewerbeberechtigung beabsichtigt habe.

Strittig sei im vorliegenden Falle, ob ab 2002 eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung (und damit eine Anerkennung von Anlaufverlusten gegeben ist) oder eine Betätigung mit Liebhabereivermutung (keine Anlaufverluste) vorliegt.

Zu diesem Zweck wurde ein umfangreiches Vorhalteverfahren mit dem Abgabepflichtigen geführt, der seitens der Abgabenbehörde ersucht wurde, die vollständigen Einnahmen/ Ausgaben-Rechnungen, Reiseveranstaltungsprogramme und die Korrespondenz mit den verschiedenen Reiseveranstaltern vorzulegen.

Es ergebe sich aus den vorgelegten Unterlagen folgender unstrittiger Sachverhalt:

Am 20. 12. 2003 wurde ein Reiseprogramm für eine Brasilienrundreise, am 9. Juli 2004 ein Programm zur Führung " XXX " und am 16. 4. 2003 eine Reiseprogramm für eine Italienrundreise erstellt. Weiters wurde in diesem Zeitraum an einer Spanienrundreise gearbeitet, die jedoch wegen eines Terroranschlags in Madrid nicht weiter verfolgt wurde.

Die o.a. Brasilienreise wurde unter folgendem Briefkopf angeboten: " Bf Reisen Plz Ort Gasse aa; Tel. xxx . *Der Kundenkontakt findet nur telefonisch oder schriftlich statt. Meine fixen telefonischen Anwesenheitszeiten sind mit Ausnahme an Feiertagen: Montag: 10-12h Mittwoch u. Freitag jeweils von 15-18 Uhr. Sie können mir auch auf dem Telefonanrufbeantworter Montag bis Freitag von 9- 18 h mit Ausnahme an Feiertagen eine Nachricht hinterlassen*". Eine E-mail-Adresse bzw. eine Homepage gab es nicht. Der Preis für diese Reise wurde mit EUR 2.536,-- angegeben. Der Reisepreis war zwei Wochen vor Abflug nach Brasilien mittels Postnachnahme und gegen Aushändigung der Reiseunterlagen zu bezahlen.

Die Italienrundreise gelangte überhaupt nicht zur Ausschreibung.

Die Führung "XXX" wurde durch zwei Zeitungsannoncen dargestellt.

Externe Räumlichkeiten für den Betrieb des Reisebüros gab es nicht, die Tätigkeit des Abgabepflichtigen wurde vielmehr im privaten Wohnungsverband ausgeübt.

Bei den o.a. Reisen kam es zu keinen Buchungsinteressenten bzw. nachfolgenden Umsätzen.

### **1.2.2. Rechtsansicht der Würdigung der BP:**

Bei Subsumtion des angeführten Sachverhaltes unter die Liebhabereiverordnung ergebe sich, dass auch der Abgabepflichtige zwar eine nach an sich typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit (Reisebüro) ausgeübt hat, die jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbswirtschaftlich ausgeübt wurde. Die Tätigkeit sei in so geringem Umfang ausgeübt worden, dass sie bei abstrakter Betrachtung den Charakter einer Freizeitbeschäftigung hat, sodass sie im vorliegenden konkreten Einzelfall typisch der Lebensführung zuzurechnen sei.

Das Angebot hätte von vornherein einen größeren Teilnehmerkreis ausgeschlossen, da der Abgabepflichtige überhaupt nur 8 h pro Woche für ausschließlich telefonische Anfragen von potentiellen Kunden zur Verfügung stand. Ein persönlicher Kundenkontakt sei damit von vornherein ausgeschlossen gewesen. Eine eigene Homepage hätte es überhaupt nicht gegeben, wo sich potentielle Kunden über Reisen hätten informieren können. Desweitern sei bei der Brasilienreise eine äußerst unübliche Zahlungsweise (Postanweisung) gewählt worden, die einen potentiellen Teilnehmerkreis von vornherein verkleinert hätte.

Daneben lasse auch die spezifische Art der Ausübung des Reisebüros im eigenen Wohnungsverband sowie das Anbieten von insgesamt nur drei Reisen innerhalb eines Jahres den Schluss zu, dass das Reisebüro auf nur einen äußerst geringen Umfang ausgerichtet war.

Auch nach Überprüfung und Schlussfolgerung aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2002- 2004 könne kein anderer Schluss gezogen werden:

Zum einen seien überwiegend Länder bereist worden, die nachfolgend nicht angeboten wurden (zB Jordanien und Tunesien 2002, Portugal 2003), zum anderen wurde sogar nach Aufgabe des Reisebüros im August 2004 ein Badeaufenthalt von 16.-26. September 2004 als Betriebsausgabe geltend gemacht. Diese Umstände ließen ebenfalls den Schluss zu, dass bei der vorliegenden Betätigung bei abstrakter Betrachtung eher der Charakter einer Freizeitbeschäftigung im Vordergrund steht.

Die Ausübung der Tätigkeit des Abgabepflichtigen ist daher unter Art. 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren (Betätigung mit Liebhabereivermutung). Die Verluste von 2002 - 2007 seien daher steuerlich unbeachtlich; die ersten Jahre könnten auch nicht als Anlaufverluste (2002-2004) qualifiziert werden. Auch der Versuch der Verpachtung der Reisebürogewerbeberechtigung im Jahr 2005 und 2006 stehe der Liebhabereibeurteilung nicht entgegen. Ob Tätigkeiten mehrere Betriebe oder einen einheitlichen Betrieb (mit Teilbetriebsbereichen) begründen, sei nach objektiven Grundsätzen iSd

Verkehrsauffassung zu beurteilen (VwGH 22.11.1995, 94/15/0154). Dabei sei auf das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebsbereichen abzustellen. Lt. Ansicht des Finanzamtes wurde bei der versuchten Verpachtung der Reisebürogewerbeberechtigung kein neuer Betrieb gegründet, sondern die versuchte Verpachtung stellte eine bloße Abschlusstätigkeit zur bisherigen Reisebürotätigkeit dar.

Da ertragsteuerlich wegen der Einstufung als steuerlich unbeachtliche Liebhabertätigkeit auch niemals ein Betrieb bestanden hat, kann auch keine Betriebsaufgabe vorliegen.

Nachträgliche Betriebsausgaben (wie zB. der Abzug von Schuldzinsen im Jahr 2007 und 2008) seien daher ebenfalls nicht möglich.

### **1.3. Vorbringen des Beschwerdeführers:**

#### **1.3.1. Beschwerde betreffend die ESt 2002 bis 2008**

Am 4. 6. 2010 erhab der Bf. Berufung bezüglich der ESt-Bescheide 2002-2008. Die Berufung richtet sich gegen die

- Nichtberücksichtigung der vor BP veranlagten bzw. erklärten Verluste aus dem Reiseveranstaltungsbetrieb und dem Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungsbetrieb für die Jahre 2002-2003 und 2005 -2008.
- Unbegründete Veranlagung der Einkünfte aus Ausstellungsberatertätigkeit im Jahr 2007 mit 186,59 Euro anstatt mit saldiert -87,91 laut Erklärung
- Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für das Jahr 2004.

Der Bf. habe als Unternehmer Gestaltungsfreiheit und dafür trage er auch das Unternehmerrisiko. Für die Ausübung seiner Tätigkeit habe der Bf. in seinem eigenen Wohnhaus einen eigenen, nur betrieblich genutzten Bürraum. Die Reiseveranstaltertätigkeit habe der Bf. erwerbstypisch ausüben müssen, da er keine anderen Einkunftsquellen hatte. Nach der Ansicht des Bf. gehe seine Beschäftigung als Reiseveranstalter weit über eine Freizeitbeschäftigung hinaus und stelle keinen geringen Umfang dar. Er sei gereist, habe Reiseprogramme erstellt, viele Fragen abgeklärt, Broschüren studiert, Vorbereitungslehrgänge besucht, die Gewerbeberechtigung am 04.03.2003 von der BH XY erhalten, den Antrag auf Förderung nach dem Bildungskonto für Jungunternehmer beim Amt der oö Landesregierung gestellt, die Neugründerbestätigung von der WKO Oö erhalten, eine Kundengeldversicherung abgeschlossen, die Reiseveranstalterregistrierung beim BMWA getätig, betriebliche Anschaffungen und Reparatur- bzw. Renovierungsarbeiten getätig, etc. Überdies habe der Bf. ganztägigen Telefondienst geleistet und sei in seinem Bürraum anzutreffen gewesen. Er habe keine Homepage, da viele Leute nicht mit Computern umgehen können und alle Informationen sich sowieso in den Inseraten feststellen lassen konnten. Die Zahlung mittels Postanweisung sei keine unübliche Zahlungsweise. Bei der Bereisung von Ländern, die nicht angeboten worden sind, handle es sich nicht um Freizeitbeschäftigung, da es gewichtige Gründe gab, die Reisen nicht zu veranstalten, z.B. Terrorwarnungen

in Spanien. Zur Nichtausschreibung der Italienrundreise sei es nur gekommen, da die Partneragenturen für den Bf. ungeeignet waren. Für eine Brasilienreise habe er drei österreichweite Inserate aufgegeben. Für die Brasilienreise haben schätzungsweise 20 Personen das Reiseprogramm angefordert, dennoch habe die Reise keiner gebucht.

Seine Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit sei erfolglos geblieben, da sich niemand für die Verpachtung seiner Reisebürogewerbeberechtigung interessiert hätte. Dabei handle es sich um einen eigenen Betrieb. Bei der Reisebürogewerbeberechtigungsverwertung handle es sich nicht um ein Wirtschaftsgut, weshalb die Einstufung als Liebhaherebetrieb gemäß § 1 Abs.2 LVO rechtswidrig sei. Es liege eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht vor, deren Verluste gemäß § 1 Abs.1 LVO steuerlich zu berücksichtigen seien.

Da es sich beim Reiseveranstaltungs-

Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungsbetrieb nicht um Liebhahereitätigkeiten handle, seien die nachträglichen Betriebsausgaben der Jahre 2007 und 2008 in Form von Schuldzinsen zu berücksichtigen. Beide Betätigungen seien keine Liebhaherebetriebe nach der LVO, da der Bf. keine anderen Erwerbseinkünfte und auch für die Zukunft keine anderen Erwerbseinkünfte in Aussicht gehabt habe und somit ein starkes Bestreben danach gehabt habe, Gewinne zu erzielen um seinen Lebensunterhalt finanzieren zu können. Die Betriebsdauer beider Betriebe umfasse nicht mehr als drei Jahre, weshalb es sich um Betriebe gemäß § 1 Abs.1 LVO handle. Gemäß § 1 Abs.2 LVO seien die Verluste aus den beiden Betrieben somit steuerlich zu berücksichtigen.

Bei der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für das Jahr 2004 haben keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen. Die Verluste seien als geringfügig einzustufen.

Die Berufung wurde am 23. 9. 2010 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt und blieb bis zum 31. 12. 2013 unerledigt.

Am 13. 10. 2010 langte ein ergänzender Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch den gesamten Berufungssenat ein. Dies begründete der Bf. damit, dass er keine Möglichkeit gehabt habe diese in einem Vorlageantrag zu stellen, da die belangte Behörde keine Berufungsvorentscheidung erlassen habe.

### **1.3.2 Beschwerde betreffend die ESt 2009**

Am 10.11.2010 erhab der Bf Berufung gegen den ESt-Bescheid 2009 wegen Nichtberücksichtigung der Verluste aus ehemaliger Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit und der Nichtberücksichtigung von offenen Verlustabzügen aus den Vorjahren (2008: -268,34 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller).

Der Bf. begehrte die erklärten Einkünfte zu berücksichtigen und den Verlust, der für das Jahr 2008 veranlagt wurde, als offenen Verlustabzug aus den Vorjahren im Bescheid auszuweisen.

Die Berufung wurde am 6. 12. 2010 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt und blieb bis zum 31. 12. 2013 unerledigt.

Im Anbringen vom 7. 12. 2010 beantragte der Bf. beim UFS die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

### **1.3.3. Beschwerde betreffend die ESt 2009**

Am 23. 2. 2012 erhob der Bf. Berufung gegen den ESt-Bescheid 2010 wegen Nichtberücksichtigung der Verluste aus ehemaliger Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit und der Nichtberücksichtigung von offenen Verlustabzügen aus den Vorjahren (2008: -268,34, 2009: -593,98 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller).

Der Bf. begehrte die erklärten Einkünfte zu berücksichtigen und den Verlust, der für die Jahre 2008 und 2009 veranlagt wurde, als offenen Verlustabzug aus den Vorjahren im Bescheid auszuweisen.

Die Berufung wurde am 6. 3. 2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt und blieb bis zum 31. 12. 2013 unerledigt.

Im Anbringen vom 9. 3. 2012 beantragte der Bf. beim UFS die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

### **1.4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Die Berufungen gegen die ESt-Bescheide 2002-2008 der Wiederaufnahme 2004 langten am 23. 9. 2010, jene gegen den ESt-Bescheid 2009 am 06.12.2010 und jene gegen den ESt-Bescheid 2010 am 6. 3. 2012 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ein und blieben bis 31.12.2013 unerledigt und gingen an das Bundesfinanzgericht über.

Da im gegenständlichen Verfahren nie geprüft wurde, ob die geltend gemachten Ausgaben im Falle der Annahme einer betrieblichen Tätigkeit überhaupt abzugsfähig sind und Zweifel an deren Abzugsfähigkeit dem Grunde nach bestanden, erging am 29.06.2015 ein Beschluss des Bundesfinanzgerichtes, in dem dem Bf. aufgetragen wurde, hinsichtlich der in den Jahren 2002-2010 als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen (verschiedene Reisen, diverse Kursbesuche, Prüfungskosten, Bankzinsen und Spesen, Raumkosten, Versicherungen, Fremdleistungen, Post-/Fax-/Telefonkosten, Fahrtspesen, Abschreibungen auf das Anlagevermögen, etc.) die Richtigkeit der Ausgaben der Höhe und dem Grunde nach, sowie deren betriebliche Veranlassung, binnen drei Wochen durch geeignete Unterlagen zu beweisen.

Am 24. 6. 2015 langte eine Stellungnahme des Bf. beim Bundesfinanzgericht ein. Der Bf. wandte ein, dass bei ihm bereits von 16.03.-12.04.2010 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchgeführt wurde, bei der seine Betriebseinnahmen und –ausgaben 2002-2008 überprüft worden seien, weshalb er für diesen Zeitraum keine Belege vorlegen werde.

Zu den Belegen für 2009-2010 lege er aus Gründen der Zumutbarkeit und Verwaltungsökonomie Ausgabenbelege ab 35,00 Euro je Ausgabeneinzelposition vor.

Die Afa für seinen Büroraum ergebe sich aus 2% von 7.300 betrieblicher Gebäudeverkehrswert des Gebäudes Gasse aa per 09/2002 und sei jährlich bei den Abschlussbuchungen eingebucht worden. Er verweise auf Punkt 6 des Auskunftsschreibens zur ESt 2013.

1/8 betrieblicher Anteil von den Kohlerechnungen entspreche dem Anteil des Büroraums am Gesamtgebäude.

Dazu legte der Bf. Kopien seiner Bankauszüge (Ausgabenübersichtskopien, Ausgabeneinzelkopien), eine selbsterstellte Afa-Berechnung 2008-2012, eine Rechnung eines Zweiradfachhandels und Rechnungen eines Lagerhauses in Bezug auf Kohlelieferungen vor.

Am 2. 9. 2015 langte ein Schreiben des Bf. ein, indem er sich entschloss, die mit Beschluss vom 29.06.2015 angeforderten Ausgabenbelege für 2002-2004 doch vorzulegen. Aus Gründen der Zumutbarkeit und Verwaltungsökonomie legte er allerdings nur Ausgabenbelege ab 100 € je Ausgabeneinzelposition vor.

Zu den Reiseaufwendungen führte der Bf. aus, dass diese erforderlich gewesen seien, um vor Ort feststellen zu können, ob und in welchem Ausmaß ein Reiseland bzw. –ort für die Durchführung als Reiseveranstalter in Frage komme und welche Ergänzungen vorgenommen werden müssten. Weiters hätten die Reisen dazu gedient, die Qualität der Reiseleistungen durch die Partneragenturen, die Qualität der Hotels sowie die Qualität des Meeres und der Strandeinrichtungen feststellen zu können.

Der A. Kurs sowie der Vorbereitungskurs hätten dazu gedient, die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe erfolgreich abschließen zu können. Diese sei Voraussetzung für die Erteilung der Gewerbeberechtigung gewesen.

Bei den Versicherungen handle es sich um Pflichtversicherungsbeiträge zur SVA. Die Zahlungen der Beiträge eines Quartals würden in der Vorschreibung der Beiträge des nächsten Quartals aufscheinen.

Bei den Kosten der Afa iHv 146,00 € jährlich seien die Raumkosten für den Büroraum enthalten.

Am 16. 9. 2015 legte der Bf. die angeforderten Ausgabenbelege für die Jahre 2005-2008 vor. Aus Gründen der Zumutbarkeit und Verwaltungsökonomie legte er lediglich Ausgabenbelege ab 100 € je Ausgabeneinzelposition vor.

Das ehemalige betriebliche Bankschuldkonto sei am 04.03.2008 wegen zeitlichen Ablaufs von der Bank aufgelöst worden, indem die Bankschuld iHv -39.380,00 € auf ein neu begründetes Konto übertragen worden sei. Letzterer Kredit sei ein Abstattungskredit, d.h. es fänden dort nur Kreditrückzahlungen und Bankzinsen und –spesenbelastungen statt.

Die Zahlungen der Pflichtversicherungsbeiträge der SVA würden in der Vorschreibung der Beiträge des jeweils nächsten Quartals aufscheinen.

## **2. Rechtslage**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

**§ 119 BAO** idF BGBI. Nr. 194/1961 lautet:

*(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.*

*(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.*

Gemäß **§ 138 Abs. 1 BAO** idF BGBI. Nr. 194/1961 haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesem im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

*(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.*

**§ 167 BAO** idF BGBI. Nr. 194/1961 lautet:

*(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.*

*(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

**§ 200 Abs. 1 und 2 BAO** idF BGBI. Nr. 14/2013 lauten:

*(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.*

(2) Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

**§ 303 BAO** idF BGBl. Nr. 14/2013 lautet:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a. der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c. der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten

- a. die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b. die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamem Umstände zu bestimmen.

**§ 303 BAO** idF BGBl. Nr. 97/2002 lautet:

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a. der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b. Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c. der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem

*Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.*

*(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.*

*(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Gemäß § 4 Abs. 4 EStG Z 1 lit. a. 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung sowie gemäß Z 1 lit. b. Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen, weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, sowie Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.*

*Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, abzugsfähig. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.*

*Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:*

- 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge,*
- 2. a. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen,*
- b. Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen*

im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

- c. Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.
- d. Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben von den Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

**§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO)** idF BGBl. II Nr. 358/1997 lautet:

„Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

**§ 2 Abs. 1 bis 3 LVO** idF BGBl. II Nr. 358/1997 lauten:

„(1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

Gemäß **§ 18 Abs. 6 EStG 1988** sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).

### 3. Erwägungen

#### 3.1. ESt 2002, 2003, 2005-2010

Der Bf. übte in den Jahren 2002 bis 2004 die Tätigkeit eines Reiseveranstalters aus, welche er dann mit 31. 8. 2004 einstellte. Die noch bestehende Reisbürogewerbeberechtigung wollte er anschließend in den Jahren 2004 bis 2006 - ergebnislos - verpachten. Seit Anfang 2008 ist der Bf. überdies als Schriftsteller tätig und hat sein Buch im September 2010 fertiggestellt.

Die belangte Behörde ging bei allen vom Bf. geltend gemachten Einkünften von Liebhaberei aus. Vor der Liebhabereibeurteilung wurde allerdings nie untersucht, ob die erklärten Verluste bereits im Voraus durch entsprechende Korrekturen (zB Ausscheiden

von nicht abzugsfähigen Ausgaben iSd. § 20 EStG 1988) zu vermindern oder zu beseitigen gewesen wären. Darunter fällt auch die Überprüfung der geltend gemachten Betriebsausgaben. Das Bundesfinanzgericht hatte daher zu prüfen, ob die geltend gemachten Ausgaben im Falle der Annahme einer betrieblichen Tätigkeit überhaupt abzugsfähig sind. Darauf zielte unmittelbar der Beschluss vom 29. Juni 2015 ab, mit dem der Bf. aufgefordert wurde, die Richtigkeit der Ausgaben der Höhe und dem Grunde nach, sowie deren betrieblichen Veranlassung zu beweisen.

Umstände, die auf die Absicht einer Betriebseröffnung eines Reisebüros durch den Bf. deuten, sind in den Jahren 2002 und 2003 erkennbar. In diesen Jahren wurden der W.-Vorbereitungskurs auf die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe (Oktober 2002) abgelegt, der A. Ticketgrundkurs (November 2002) besucht, die Bestätigung für die Befähigung zur Ausübung des Reisebürogewerbes (12.12.2002) ausgestellt und das Gewerbe durch den Bf. angemeldet (4. 3. 2003). Am 19. 8. 2003 wurde der Bf. ins Veranstalterverzeichnis des BM für Wirtschaft und Arbeit eingetragen. Der Bf. legte auch dar, dass die Reiseveranstaltertätigkeit als Einkunftsquelle dienen sollte. Es ist daher grundsätzlich von einer betrieblichen Tätigkeit des Bf. auszugehen. Im Jahr 2005 versuchte der Bf. aufgrund der Erfolglosigkeit seines Reisebüros seine Reisebürogewerbeberechtigung weiter zu verpachten. Bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, objektive Grundsätze heranzuziehen. Danach liegt bloß ein Betrieb vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Gewerbebetriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an. Als Merkmale für den einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen: ein Verhältnis wirtschaftlicher Überordnung und Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. VwGH 22.11.1995, 94/15/0154; 21.5.1990, 88/15/0038). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes wurde bei der versuchten Verpachtung der Reisebürogewerbeberechtigung kein neuer Betrieb gegründet, sondern die versuchte Verpachtung stellt eine bloße Abschlusstätigkeit zur bisherigen Reiseveranstaltertätigkeit dar. Zu prüfen ist daher, ob die geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Grundsätzlich weicht der Werbungskostenbegriff vom Begriff der Betriebsausgaben ab, nach nunmehr übereinstimmender Verwaltungspraxis und Rechtsprechung haben aber beide Begriffe dennoch grundsätzlich denselben Inhalt (vgl. VwGH 20.09.2001, 96/15/0231).

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Entscheidend ist der wirtschaftliche Zusammenhang

des Aufwandes/der Ausgabe mit der Einkunftsquelle. Gemäß 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: „*Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*“

Der Bf. begehrte für die Jahre 2002 – 2010 die Anerkennung der folgenden Betriebsausgaben.

### **3.1.1. ESt 2002**

Der Bf. machte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter für das Jahr 2002 folgende Betriebsausgaben geltend:

#### 3.1.1.1. Studienreisen

In seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2002 machte der Bf. unter anderem Ausgaben in Gesamthöhe von 4.228,00 € für mehrere von ihm getätigten Studienreisen geltend, welche seiner Erfahrung als Reiseveranstalter zugutegekommen seien. Es handelte sich um insgesamt drei durchgeführte Studienreisen, und zwar um

- eine Jordanienrundreise von 31.03.2002 bis 07.04.2002 iHv 1.558,00 €;
- einen Spanienaufenthalt von 21.04.2002 bis 05.05.2002 iHv 1.927,00 €;
- und einen Badeaufenthalt in Sousse/Tunesien mit zweitägigem Ausflug in die Stein-, Sand-, und Salzwüste von 08.09.2002 bis 15.09.2002 iHv 743,00 €.

Als Beweis legte der Bf vor:

- eine Buchungsbestätigung der Jordanienrundreise, aus der der Reisetermin von 31.03.2002 – 07.04.2002, die Buchung eines Einzelzimmers und die Leistung einer Rundreise „Lawrence von Arabien“ hervorgeht;
- eine Bestätigung über die Buchung einer Rundreise nach Spanien (Kastilien und Andalusien), aus der der Reisetermin von 21.04.2002 – 05.05.2002, eine Badeverlängerung datiert mit 28.04.2002-05.05.2002 und die Buchung eines Einzelzimmers hervorgeht; handschriftlich wurden auf der Bestätigung gewisse Zusatzkosten iHv 56,05 € (u.a. Ausflug nach Gibraltar und Torremolinos, Kosten für Liege und Strandschirm, Trinkgelder Reiseleiter) notiert;
- eine Bestätigung einer „Sahara Explorer Tour“ in Sousse – Monastir, aus der lediglich der Abholtermin am 12.09.2002 um 06.55 Uhr und eine Buchung für 2 Personen hervorgeht; dazu beigelegt wurden noch handschriftliche Aufzeichnungen über einen 2tägigen Wüstenausflug am 12.09.2002 und 13.09.2002;
- eine handgeschriebene Kostenaufschlüsselung der einzelnen Reisen.

Die Reisen seien erforderlich gewesen, um vor Ort feststellen zu können, ob und in welchem Ausmaß ein Reiseland bzw. –ort für die Durchführung einer Reise durch seinen Reiseveranstaltungsbetrieb in Frage komme und welche Ergänzungen vorgenommen werden müssten. Weiters dienten sie dazu, die Qualität der Reiseleitung durch die Partneragenturen, die Qualität der Hotels sowie die Qualität des Meers und der Strandeinrichtungen feststellen zu können.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. u.a. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117; 24.9.2008, 2008/15/0032) muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 seien, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, welche die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierter Teilnehmer entbehren. Der Umstand, dass bei einer ausschließlich auf die Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe abgestellte Reise tatsächlich auch eine nicht dieser Berufsgruppe gehörende Person teilnimmt, sprich aber für sich allein nicht gegen die berufliche Veranlassung der Reise (vgl. VwGH 31.3.2003, 200/14/0102).
- Andere allgemein interessierte Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; hiebei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen. Der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung. An Samstagen und Sonntagen können daher auch private Programmpunkte absolviert werden, z.B. touristische Sehenswürdigkeiten besichtigt werden (vgl. VwGH 31.3.2003, 2000/14/0102). Maßgeblich für die steuerliche Beurteilung ist die Gestaltung des Aufenthaltes ohne Berücksichtigung der Reisebewegungen (vgl. VwGH 10.5.1994, 93/14/0104).

Treffen diese Voraussetzungen zu, sind alle damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (z.B. Fahrtkosten, Aufenthaltskosten, Teilnahmegebühren,

Kongressunterlagen) als Werbungskosten absetzbar. Lässt sich bei Studienreisen mit Mischprogramm der beruflich veranlasste Reiseabschnitt klar vom privaten Reiseabschnitt trennen, sind die beruflich veranlassten Aufwendungen (z.B. anteilige Hotel- und Flugkosten, Teilnahmegebühren, Kongressgebühren) abzugsfähig.

Im gegenständlichen Fall übte der Bf. eine Tätigkeit als Reiseveranstalter aus und machte die Kosten für Studienreisen als Betriebsausgaben geltend. Allerdings lässt sich hier die berufliche Bedingtheit der getätigten Studienreisen nicht feststellen. Es ist nicht ersichtlich, wieviel Zeit der Bf. vor Ort in Anspruch nahm, um sich beruflich über die Länder weiterzubilden oder Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. Ebenfalls nicht feststellbar ist, inwieweit die allgemein interessierenden Programmpunkte und die Freizeit zeitlich mehr Raum eingenommen haben, als den Raum für die berufliche Betätigung (der zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand gehört keinesfalls zu den anzuerkennenden Betriebsausgaben); dabei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden abzustellen. Die Reiseprogramme für die Studienreisen des Bf. setzten sich hauptsächlich aus Badeaufenthalten zusammen. Für die Jordanienrundreise wurde eine „Rundreise Lawrence von Arabien“, für die Spanienreise eine „Rundreise Kastilien und Andalusien laut Katalog“ sowie Ausflüge nach Gibraltar und Torremolinos und für die Reise nach Sousse-Monastir ein zweitägiger Wüstenaufenthalt beschrieben. Allerdings legte der Bf. keine genauen Unterlagen bezüglich dieser Rundreisen vor. Es wäre ihm zumutbar gewesen, u.a. die Katalogbeschreibung der Rundreise nach Spanien dem Gericht vorzulegen. Die handschriftliche Notiz bezüglich des Wüstenausfluges in Tunesien enthält lediglich die Information, dass ein besichtigtes Amphitheater und Höhlenwohnungen interessant, andere Besichtigungspunkte weniger interessant wären. Inwieweit hier allerdings eine berufliche oder doch private Veranlassung der Reisen vorliegt, konnte nicht festgestellt werden. Übersteigt das außerberufliche Programm bei Studienreisen den zeitlichen Rahmen, liegt also ein Mischprogramm vor, dann sind die gesamten Aufwendungen (Aufenthaltskosten, Fahrtspesen) nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 31.5.2000, 97/1370228). Soweit sich Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011).

Auf Grund der dem Gericht vorliegenden Unterlagen bezüglich der Studienreisen (überwiegend Badeaufenthalte und Zeit zur freien Verfügung, keine näheren Unterlagen der Rundreisen) ist der überwiegend private Teil der Reisen evident, eine überwiegend berufliche Bedingtheit ist keinesfalls erkennbar. Da der Bf. nicht nachweisen und auch nicht glaubhaft machen konnte, dass die Studienreisen nach Jordanien, Spanien und Tunesien ausschließlich beruflich veranlasst waren, waren diese nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und daher als privat veranlasst zu qualifizieren.

### 3.1.1.2. Vorbereitungskurs für die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe und einwöchiger Kurs „Basic tarif and manual ticketing“

Der Bf. machte in der ESt-Erklärung 2002 Kurskosten in Gesamthöhe von 3.176,41 € geltend. Dabei handle es sich um den dreiwöchigen Vorbereitungskurs auf die

Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe beim W. in Ort2 im Jahr 2002 und um den einwöchigen „basic tarif and manual ticketing“ Kurs bei der A. in Ort3 im Jahr 2002, welcher ebenfalls ein Vorbereitungskurs für die Befähigungsprüfung gewesen sei. Diese Kurse habe der Bf für seine Tätigkeit als Reiseveranstalter benötigt, welche er seit 1997 plant. Als Beweis dazu legte er vor:

- Rechnung einer Pension-Apartment iHv 112 € für den Vorbereitungskurs in Ort2 beim W.;
- Rechnung eines Hotels iHv 183,12 € für die Nächtigung des A. Kurses in Ort3;
- handschriftliche Aufzeichnung über Taggelder und Verpflegung für die beiden Kurse;
- eine Bestätigung des W. NÖ über die Teilnahme an der Veranstaltung „Vorbereitungskurs auf die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe“ von 07.10.2002 bis 31.10.2002 in Ort2 und die Bezahlung des Teilnehmerbetrags iHv 948,00 €;
- einen Kontoauszug, aus dem die Überweisung der Kurskosten iHv 802,31 € an die A. hervorgehen.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Zu ihnen zählen gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die geltend gemachten Aufwendungen für den Vorbereitungskurs für die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe, die Kosten für den einwöchigen Kurs „Basic tarif and manual ticketing“ und die Prüfungskosten als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Nach Lehre und Rechtsprechung zählen Aufwendungen für die berufliche Aus- und Fortbildung zu den Betriebsausgaben. Ausbildungskosten dienen der Vorbereitung auf einen Beruf und sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine erstmalige Berufsausübung oder eine Berufsausübung in einem anderen Beruf ermöglichen (vgl. VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118). Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit (Einkunftsquelle) vorliegt. Fortbildungskosten sind darauf gerichtet, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (vgl. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009). Da nach der ab 2000 geltenden Rechtslage sowohl Fortbildungs- als auch Ausbildungskosten abzugsfähig sind, erübrigt sich eine exakte Abgrenzung dieser beiden Bereiche. Als abzugsfähige Aus- oder Fortbildungsaufwendungen kommen in Betracht:

- unmittelbare Kosten der Bildungsmaßnahme (Kurskosten, Kosten für Lehrbehelfe);

- Fahrtkosten in tatsächlichen Ausmaß, soweit sie nicht durch Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale abgegolten sind, also soweit zusätzliche Wegstrecken zum Weg Wohnung-Arbeitsstätte anfallen;
- sofern eine Reise vorliegt und unter den bei Reisen bestehenden Einschränkungen: Tagesgelder;
- und Nächtigungskosten.

Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Der Bf. besuchte die beiden Kurse „Vorbereitungskurs auf die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe“ beim W. in Ort2 und den einwöchigen „basic tarif and manual ticketing“ Kurs bei der A. in Ort3. Dazu legte er geeignete Unterlagen (siehe oben) vor, die bekräftigen, dass die Kurse zur Vorbereitung auf einen Beruf und zur Erlangung von Kenntnissen, die eine erstmalige Berufsausübung oder eine Berufsausübung in einem anderen Beruf ermöglichen, geeignet waren. Die für die Kurse angefallenen Kosten in Gesamthöhe von 2.635,03 € wären - ungeachtet einer noch durchzuführenden Beurteilung nach der LVO - als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

### 3.1.1.3. Prüfungskosten

Der Bf machte zudem in seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2002 Prüfungskosten iHv 437,24 € geltend. In Bezug auf diese geltend gemachten Prüfungskosten gab er bekannt, dass es sich dabei unter anderem um die Prüfungsgebühr für die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe in Ort3 handle. Der Bf legte als Beweis dazu eine Ladung zur Prüfung vom Amt der Ort3er Landesregierung vom 26.11.2002 ( 123aa6 ) inklusive Vorschreibung der Prüfungsgebühr iHv 308,00 € und eine Überweisungsbestätigung vom 3. 12. 2002 der Prüfungsgebühr iHv 308,00 € vor.

Gemäß § 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Zu ihnen zählen gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Die Befähigungsprüfung für das Reisebürogewerbe ist eindeutig Voraussetzung für die Ausübung des Gewerbe des Reiseveranstalters und daher betrieblich veranlasst. Der Bf erbrachte durch Vorlage geeigneter Unterlagen (siehe oben) den Beweis, dass die Prüfungskosten iHv 308 € betrieblich veranlasst waren.

Für die restlich geltend gemachten 129,24 € liegen lediglich handschriftliche Notizen bezüglich der Anreise von seinem Wohnort zum Prüfungsort in Ort3 vor, sodass das Gericht davon ausgeht, dass es sich dabei um Reisekosten betreffend Anreise zur Prüfung handelt. Diese Kosten wären daher als Betriebsausgaben anzuerkennen. Die für die

Prüfung angefallenen Kosten in Gesamthöhe von 437,24 € wären - ungeachtet einer noch durchzuführenden Beurteilung nach der LVO - als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

### 3.1.1.4. Bankzinsen und Spesen

In seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2002 machte der Bf. Bankzinsen und –spesen iHv 226,40 € geltend und führte in seiner Berufung gegen die ESt-Bescheide 2002-2008 vom 4. 6. 2010 dazu aus, dass es sich bei diesen Kosten um die Aufnahme eines Kredites gehandelt habe.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, in welchem Ausmaß Bankzinsen und Spesen abzugsfähig sind. Von wesentlicher Bedeutung ist dabei, ob die den Zinsen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten betrieblich oder privat veranlasst sind. Kontoführungskosten können nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, wenn sie ein (nahezu) ausschließl. für beruflich veranlasste Geschäftsvorfälle eingerichtetes Konto betreffen (z.B. Konto zur Abbuchung der Leasingraten hinsichtl. eines als Arbeitsmittel verwendeten Kfz). Die gleichen Grundsätze müssen auch bei Bankspesen gelten (vgl. *Lenneis in Jakom, EStG*<sup>8</sup>, § 16 Rz 56).

Der Bf. gab an, dass er Verhandlungen von Konditionen für einen eingeräumten Kredit mit der Bank führen musste. Fallweise sei es auch zu Beeinspruchungen bei Zinssatz- und Gebührenerhöhungen gekommen. Die begehrten Kosten würden auch die Durchführung des Zahlungsverkehrs bei der Bank sowie die Abholung, Überprüfung und Ablage der Bankauszüge umfassen. Dazu legte der Bf. aber keine Unterlagen oder Belege vor. Dem Verwaltungsgericht war somit nicht ersichtlich, ob es sich bei den als Betriebsausgaben begehrten Bankzinsen und Spesen um wirklich rein betriebliche Kosten handelt bzw. inwiefern privat veranlasste Kosten enthalten sind, weshalb die begehrten Kosten für Bankzinsen und Spesen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen.

### 3.1.1.5. Raumkosten

Der Bf. machte Raumkosten für einen sich in seinem Wohnhaus befindlichen, rein betrieblich genützten Büroraum iHv 226,40 € geltend.

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes (dh häusliches) Arbeitszimmer und dessen Einrichtung können nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder etwa des Einfamilienhauses) darstellt. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist (Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 20 Tz 6.). Die betriebliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich dh notwendig sein; der Raum muss tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dem entsprechend

eingerichtet sein (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0299; 27.5.1999, 98/15/0100). Erforderlich ist eine entsprechende Auslastung des Raums. Eine bloß gelegentlich betriebliche Nutzung reicht nicht aus (vgl. VwGH 12.9.1996, 94/15/0073). Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind vom Abzugsverbot auch die Einrichtungsgegenstände erfasst, selbst wenn sie auch betrieblich/beruflich genutzt werden (vgl. UFS 13.12.2012, RV/2554-W/10). Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Der Bf. behauptete, seine Tätigkeit als Reiseveranstalter in einem in seinem Wohnhaus befindlichen Büroraum auszuüben. Dieser würde nur für betriebliche Zwecke verwendet werden. Der Bf. wurde mit Beschluss vom 29. 6. 2015 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung seiner als Betriebsausgaben gemachten Aufwendungen (darunter auch die Raumkosten) durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. In seinem Antwortschreiben legte er dar, dass 146,00 € jährlich an Afa für den Büroraum anfallen würden. Dazu übermittelte er einen Kontoauszug, aus dem Überweisungen für Strom und Kohle für das gesamte Haus hervorgehen. Den anfallenden Betrag für den Büroraum errechnete der Bf selbst. Der Betrag iHv 146,00 € würde der Nutzung des Büroraum mit 1/8 des gesamten Hauses entsprechen.

Der Bf. war als Reiseveranstalter tätig. Mit diesem Berufsbild geht der Kundenempfang, die Führung von Telefonaten, die Erstellung von Reiseprogrammen, die Anbietung der Reiseprogramme, etc. einher. Das er dazu einen geeigneten Platz benötige, verkennt das Gericht nicht. Das Gericht konnte aber nicht genau feststellen, wie das Raumangebot im Wohnhaus, die konkrete Auslastung des genutzten Raumes und auch die konkrete Verwendung aussahen. Dem Bf. wäre durchaus zumutbar gewesen, zumindest Fotos des betrieblich genutzten Raumes und des Wohnhauses zu übermitteln. Überdies legte der Bf. dar, dass er seine Reisen lediglich über Inserate in Katalogen anbiete und Fragen telefonisch beantworte (ca. 8h am Telefon pro Woche). Diese Tätigkeiten könnten aber grundsätzlich, aufgrund des doch geringen Umfangs des Telefondienstes als auch der geringen Anzahl an Reiseprogrammen und Inseraten, auch im Wohnhaus selbst bei ausreichendem Platz z.B. im Wohnzimmer durchgeführt werden und bedürften dazu keines eigenen Raumes. Es konnte nicht festgestellt werden, ob der Raum tatsächlich nahezu ausschließlich betrieblich genutzt wurde und dementsprechend eingerichtet war. Die begehrten Aufwendungen fallen demnach unter § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d erster Satz EStG 1988.

### 3.1.1.6. geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

Der Bf. begehrte in seiner ESt-Erklärung 2002 Kosten iHv 343,79 € für geringfügige Wirtschaftsgüter.

Gemäß § 13 EStG 1988 können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten

für das einzelne Anlagegut 400 € nicht übersteigen (= geringwertiges Wirtschaftsgut). § 13 EStG 1988 betrifft nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Nur abnutzbare Wirtschaftsgüter sind sofort absetzbar. Abnutzbar sind Wirtschaftsgüter, deren Wert durch Gebrauch allmählich vermindert wird. Sofort absetzbar sind nach dem Gesetzeswortlaut die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von geringwertigen Wirtschaftsgütern. Als geringwertig gelten Wirtschaftsgüter, wenn sie Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 400 € nicht übersteigen (vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>8</sup>, EStG 1988, § 13 Rz 1ff). Überdies müssen geltend gemachte Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 BAO). Die Nachweispflicht betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für das Gericht nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind. Das sind also jene Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als das Gericht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 138 Tz. 1). Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass den Bf eine Verpflichtung zur Glaubhaftmachung bzw. zum Nachweis von Betriebsausgaben trifft, wenn das Gericht einzelne Positionen für zweifelhaft hält. Es ist zwar nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger die Belege bereits der Einkommensteuererklärung beilegt. Über Aufforderung des Gerichtes muss es ihm jedoch sehr wohl möglich sein, geltend gemachte Betriebsausgaben durch Vorlage der entsprechenden Rechnungen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Der Bf. legte als Beweis eine handschriftliche Aufzählung der begehrten Kosten für geringfügige Wirtschaftsgüter vor. Dabei handelt es sich um folgende Güter und Kosten:

- 1 neuer Tisch gebraucht iHv 15 €
- 1 alter Tisch gebraucht iHv 10 €
- 4 alte Sessel gebracht iHv 20 €
- 1 alter Kleinschrank iHv 10 €
- 1 alter Kaminofen iHv 100€
- 1 alte Schreibmaschine iHv 40 €
- 1 altes Fahrrad iHv 100€
- 1 alte Lampe iHv 5 €.

Dem Gericht ist aus dieser Auflistung zum einen nicht ersichtlich, ob diese Kosten aufgrund der Tätigkeit als Reiseveranstalter angefallen sind; zum anderen hat derjenige, der typische Aufwendungen für den allgemeinen Gebrauch als Betriebsausgaben geltend macht, von sich aus zu beweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung ausschließlich die betriebliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 24.6.1999, 94/15/0196; 22.2.2007, 2006/14/0020). Da bereits bezüglich des Arbeitszimmers die betriebliche Bedingtheit nicht feststellbar war, lässt sich auf Grund der vorgelegten handschriftlichen Auflistung der Güter die betriebliche Veranlassung nicht feststellen. Die Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

### 3.1.1.7. Telefon

Der Bf begehrte in seiner ESt-Erklärung 2002 Telefonkosten iHv 70,40 €.

Telefongebühren sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind. Auch betrieblich veranlasste Telefongespräche von einem privaten Telefonanschluss in der Wohnung sind abzugsfähig. Ungeachtet des prinzipiellen Aufteilungsverbotes für Aufwendungen, die sowohl betrieblich als auch privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung von Telefongebühren zulässig (vgl. VwGH 27.2.2002, 96/13/0101). Grundsätzlich ist der Bf. verpflichtet, einen Zusammenhang der Telefonkosten mit der beruflichen Tätigkeit herzustellen und den beruflichen Anteil in einer schlüssigen, nachvollziehbaren Weise zu ermitteln (vgl. UFS 10. 5. 2012, RV/2203-W/11). Einem Dienstnehmer ist aber der Beweis des beruflich veranlassten Anteiles an den Telefonkosten, etwa durch einen Einzelgesprächsnachweis, regelmäßig nicht zumutbar, weshalb die Glaubhaftmachung genügt (vgl. VwGH 28.05.08, 2006/15/0125). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regel der freien Beweiswürdigung (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 138 Tz 5).

Der Bf. führte in seiner Berufung gegen die ESt-Bescheide 2002-2008 vom 4. 6. 2010 aus, dass er im Rahmen seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter Telefonate im Ausmaß von ca. 8h/Woche führe. Weitere Belege, Rechnungen oder Unterlagen legte er dazu jedoch nicht vor. Der Bf. wäre dazu verhalten gewesen, den Zusammenhang der geltend gemachten Telefonkosten mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter durch Vorlage entsprechender Aufzeichnungen zumindest glaubhaft zu machen. Da die Tätigkeit als Reiseveranstalter tatsächlich im Jahr 2003 aufgenommen wurde, liegen eher privat veranlasste Kosten vor. Die Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

### 3.1.1.8. Fahrtkosten

Vom Bf wurden in der ESt-Erklärung 2002 Fahrtkosten iHv 63,64 € beantragt.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei bei Kfz-Kosten eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt. Erfolgen Fahrten mit dem eigenen Kfz, so können entweder die tatsächlichen Kosten oder das amtliche Kilometergeld als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Voraussetzung ist die Führung eines Fahrtenbuches oder vergleichbarer Aufzeichnungen, aus denen der Reisetag, die Reisedauer, das Reiseziel, der Reisezweck und die Anzahl der gefahrenen Kilometer hervorgehen.

Der Bf begehrte Fahrtkosten für „sonstige Fahrten“. Eine nähere Bezeichnung oder nähere Angaben machte er dazu nicht. Da dem Verwaltungsgericht keine näheren Aufzeichnungen, Unterlagen oder Belege wie z.B. ein Fahrtenbuch, vorgelegt wurden, geht das Gericht mangels Nachweises der betrieblichen Bedingtheit der begehrten Fahrtkosten, davon aus, dass diese Kosten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen.

### 3.1.1.9. sonstiger Aufwand (Büromaterial, Kopien, Fax, Porto, Spende)

In der ESt-Erklärung 2002 machte der Bf 27,78 € an sonstigen Aufwand geltend. Es seien kleinere Aufwendungen für Büromaterial, Kopien, Fax, Porto und eine steuerbegünstigte Spende angefallen.

Kosten für Büromaterial und Porto können als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, sofern sie beruflich bzw. betrieblich veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen auch im Falle einer beruflich bzw. betrieblich veranlassten Verwendung eines Faxes vor. Sie unterliegen nicht einem Aufteilungsverbot (vgl. VwGH 16.02.2000, 95/15/0034). Grundsätzlich ist der Bf. verpflichtet, einen Zusammenhang der Fax- und Postkosten mit der beruflichen Tätigkeit herzustellen und den beruflichen Anteil in einer schlüssigen, nachvollziehbaren Weise zu ermitteln (vgl. UFS 10.05.2012, RV/2203-W/11). Die Spenden waren 2002 ls freiwillige Zuwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 10.08.2005, 2005/13/0049).

Als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen des Gerichtes nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0111; 31.1.2001, 96/14/0154). Es hat dabei derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche/betriebliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 24.6.1999, 94/15/0196; 22.2.2007, 2006/14/0020). Nach § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Gerichte zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nach nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (vgl. *Marschner in Jakom*<sup>8</sup>, EStG 1988, § 4 Rz 279). Der Bf. ist der ausdrücklichen Aufforderung im Beschluss vom 29. 6. 2015 dem Verwaltungsgericht die betriebliche Veranlassung darzulegen nicht gefolgt. Der Bf. erläuterte lediglich, dass er die Aufgabe von Massen-, Auslands- und Einschreibesendungen bei der Post aufgegeben, Auskunftserteilungen über Postnachnamesendungen und über die üblichen Gewichte von Briefen je nach Blattzahl eingeholt, Briefmarken und Büromaterial eingekauft und die Aufgabe und Abholung von Fax getätigt habe. Dem Bf. gelang es daher nicht die begehrten Aufwendungen (Büromaterialien, Kopien, Fax, Porto und Spende) als betrieblich veranlasst nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Es wurden keinerlei Unterlagen, Belege, Rechnungen, etc. vorgelegt, welche Rückschlüsse zulassen, dass eine Verbindung der Aufwendungen mit der Tätigkeit des Bf. als Reiseveranstalter besteht. Die Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Die vorbehaltlich einer Prüfung nach der LVO anzuerkennenden Betriebsausgaben aus der Ausübung des Reisebürogewerbes betragen daher für das Jahr 2002 insgesamt 3.072,27 € (Aus- und Weiterbildungskosten, Prüfungsgebühren, Reisekosten iZm. der Prüfung).

### 3.1.1.10. Vermietung und Verpachtung

Der Bf erklärte in seiner ESt-Erklärung 2002 die Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 180,00 €.

Zu den Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählen die laufenden Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Bestandsobjekt bzw. der Vermietung (z.B. Grunderwerbssteuer, Betriebskosten, Erhaltungsaufwand) und die Afa von den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten des Gebäudes. Instandhaltungsaufwendungen stellen Erhaltungsaufwand dar und sind damit im Zeitpunkt der Zahlung in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig. Entscheidend für Werbungskosten ist der wirtschaftliche Zusammenhang mit der Einnahmeerzielung (vgl. Achatz, Fachwörterbuch zum Steuerrecht<sup>2</sup>, S 166).

Der Bf. führte dazu aus, dass es sich beim Vermietungsobjekt um eine freistehende Garage für einen PKW handle. Die monatliche Garagenmiete betrage 22,50 €, was jährliche Einnahmen iHv 270,00 € darstellen. Da Afa werde mit 3% von 15.000 € geschätzten Anschaffungs- und Herstellungskosten berechnet und betrage aa0 €. Er ergebe sich somit ein Verlust von 180 €, der sich aus dem nachbarschaftlichen Verhältnis zum Mieter begründe.

Nach den Feststellungen der BP vom 26.04.2010, die vom Bf. nicht bestritten wurden, handelt es sich hierbei um steuerlich nicht zu berücksichtigende Liebhabereitätigkeit.

### 3.1.2. ESt 2003

Der Bf. machte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter für das Jahr 2003 folgende Betriebsausgaben geltend:

#### 3.1.2.1. Studienreisen

In seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2003 machte der Bf Aufwendungen für Studienreisen iHv 2.104,10 € geltend.

Er unternahm zum einen einen Badeaufenthalt in Malgrat de Mari (Spanien) mit 4 Tagen Besichtigungsausflügen nach Barcelona/Monserat, Figueres/Pubol und Lloret del Mar/ Costa Brava in Gesamthöhe von 2.104,10 €. Des Weiteren gab er einen Badeaufenthalt in Altura (Portugal) mit eintägigem Besichtigungsausflug nach Lissabon bekannt. Als Beweis legte der Bf eine Buchungsbestätigung und einen Überweisungsbeleg der Reise nach Costa Brava von 05.06.2003-19.06.2003, eine Buchungsbestätigung und einen Überweisungsbeleg der Reise nach Portugal von 19.10.2003-26.10.2003 und eine handschriftliche Studienreiseaufstellung 2003 vor.

Auf die rechtliche Würdigung wird auf Punkt 3.1.1.1. bei der ESt 2002 verwiesen. Die vom Bf vorgelegten Unterlagen vermögen nicht den Beweis, dass die Studienreisen rein betrieblich veranlasst waren. Aus den Buchungsbestätigungen geht nicht hervor, welche Besichtigungen der Bf unternommen hat oder ob es sich um reine Badeaufenthalte handelte. Die vorgelegte handschriftliche Studienreiseaufstellung beinhaltet lediglich

einzelne Kostenpunkte für Züge, Fahrten, Flüge oder besuchte Orte. Was er genau an den Orten besichtigte, wurde nicht offen gelegt. Aus den vorliegenden Unterlagen ist ebenfalls nicht ersichtlich, wieviel Zeit der Bf vor Ort in Anspruch nahm, um sich beruflich über die Länder weiterzubilden oder Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. Dem Bf wäre es möglich gewesen, diesbezügliche – von ihm in der Berufung gegen die ESt-Bescheide 2002-2008 erwähnten – Reiseaufzeichnungen vollständig vorzulegen und damit die betriebliche Veranlassung glaubhaft zu machen. Die Kosten der Studienreisen fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

### 3.1.2.2. Bankzinsen und Spesen

Der Bf machte in seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2003 Aufwendungen für Bankzinsen und Spesen iHv 2.561,76 € geltend. Zum Beweis legte er diverse Kontoauszüge vor.

In Bezug auf die rechtliche Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.5. verwiesen. Der Bf legte diverse Kontoauszüge vor, aus denen sich folgendes ergibt:

- 04.02.: Geldbeschaffungskosten iHv -300,00 € (handschriftlicher Vermerk: = Bearbeitungsgebühr)
- 04.02.: Finanzamtsgesellschaft iHv -320,00 €
- 11.02.: Überweisung Bezirksgericht iHv -624,00 €
- Eintragungsgebühr gem. TP 9 GGG iHv -624,00 €
- 30.06.: Auszugsspesen iHv -1,20 €; Manipulationsgebühr iHv -2,10 €; Zeilenspesen iHv -6,60 €; Abschlussspesen iHv -16,00 €; Rahmenprovision iHv -50,00 €; Sollzinsen iHv -98,90 €
- Rahmenprovision iHv -50,00 €; Sollzinsen iHv -208,60 €
- 01.10.: SB Überweisung an AG iHv -16,00 € (handschriftlicher Vermerk: 1/8 betrieblich 4/2 €)
- 01.10.: SB Überweisung (handschriftlicher Vermerk Tele2) iHv -430,24 € (handschriftlicher Vermerk: 5)
- 31.12.: Auszugsspesen iHv -0,80 €; Manipulationsgebühr iHv -1,60 €; Zeilenspesen iHv -6,50 €; Abschlussspesen iHv -16,00 €; Rahmenprovision iHv -50,00 €; Sollzinsen iHv -270,30 €

Lediglich bei zwei von fünf vorgelegten Kontoauszügen findet sich ein Auszugsdatum, welche auf das Jahr 2003 datiert sind. Bei den anderen drei Auszügen ist kein Datum bzgl. des Jahres ersichtlich. Weitere Belege bzw. Unterlagen liegen dem Gericht nicht vor. Inwiefern die geltend gemachten Bankzinsen und Spesen ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind, ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Auch die handschriftlichen Hinweise/Vermerke auf den Kontoauszügen vermögen nicht, eine betriebliche Veranlassung zu beweisen oder glaubhaft zu machen.

Die geltend gemachten Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

### 3.1.2.3. Raumkosten

In seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2003 machte der Bf Raumkosten iHv 293,70 € geltend.

Auf die rechtliche Würdigung wird auf Punkt 3.1.1.4. bei der ESt 2002 verwiesen. Für die im Jahr 2003 geltend gemachten Raumkosten wurden seitens des Bf keine Unterlagen bezüglich eines Arbeitszimmers im eigenen Haus vorgelegt. Zuletzt wurde er mit Beschluss vom 29.06.2015 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung seiner als Betriebsausgaben gemachten Aufwendungen (darunter auch die Raumkosten) durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Bei den vom Bf am 31.08.2015 vorgelegten Unterlagen befinden sich aber keine Belege bzgl. der geltend gemachten Raumkosten. Da dem Verwaltungsgericht nicht glaubhaft dargelegt wurde, dass es sich bei den Raumkosten um rein betrieblich veranlasste Kosten handelt, fallen diese Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d erster Satz EStG 1988..

### 3.1.2.4. Versicherungen

Der Bf machte in seiner ESt-Erklärung 2003 Aufwendungen für diverse Versicherungen iHv 2.199,47 € geltend. In der Berufung gegen den ESt-Bescheid 2003 führte er aus, dass er eine Versicherung bei der E. Versicherung bezüglich einer Kundengeldversicherung abgeschlossen habe. Zudem hätte er einem Versicherungspool B. beitreten müssen. Weiters führte er die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (=SVA) an. Mit Beschluss vom 29.06.2015 wurde der Bf aufgefordert, die geltend gemachten Ausgaben sowohl der Höhe und dem Grunde nach als auch deren betrieblichen Veranlassung zu beweisen. Am 31.08.2015 legte der Bf dazu vor:

- Kontoauszug für das 2. Quartal 2003 vom April 2003 der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (=SVA):

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldovortrag	0,00	0,00
Saldo aus Vorquartalen		
Unfallversicherungsbeitrag	81,37	
Pensionsversicherungsbeitrag	352,68	
Krankenversicherungsbeitrag	191,44	
Vorschreibung 2. Quartal 2003 fällig am 31.05.2003	-625,49	
Totalsaldo in €	-625,49	

- Kontoauszug für das 3. Quartal 2003 vom Juli 2003 der SVA:

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
---------	---------------	--------------

Saldovortrag vom 27.04.2003	625,49	
Einzahlungen/Auszahlungen		625,49
Saldo aus Vorquartalen	0,00	
Unfallversicherungsbeitrag	264,51	
Pensionsversicherungsbeitrag	143,58	
Krankenversicherungsbeitrag	4,41	
Vorschreibung 3. Quartal 2003 fällig am 31.08.2003	-412,50	
Totalsaldo in €	-412,50	

- Kontoauszug für das 4. Quartal 2003 vom Oktober 2003 der SVA:

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldovortrag vom 26.07.2003	412,50	
Einzahlungen/Auszahlungen		412,50
Saldo aus Vorquartalen	0,00	
Unfallversicherungsbeitrag	264,51	
Pensionsversicherungsbeitrag	143,58	
Krankenversicherungsbeitrag	57,24	
Vorschreibung 4. Quartal 2003 fällig am 31.05.2003	-465,33	
Totalsaldo in €	-465,33	

- ein Schreiben des Vereins der Interessengemeinschaft von Pauschalreiseveranstaltern bzgl. der Prämie für die Mitgliedschaft von 01.07.2003-31.12.2003 iHv 151,80 € datiert mit 24.06.2003 inkl. Überweisungsbestätigung und handschriftlichen Anmerkungen

- eine Prämienabrechnung bzgl. Insolvenzversicherung der E (heute: M. ) Reiseversicherungen iHv 606,00 € datiert mit 08.08.2003 inkl. Überweisungsbestätigung

Versicherungsbeiträge, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Einkünftezielung stehen, sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig. Der Bf beantragte zum einen, die aufgrund seiner gewerblichen Tätigkeit (Reiseveranstalter) an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (infolge SVA) geleisteten Versicherungsbeiträge (Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung sind entweder Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988 oder Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 und bei jenen Einkünften in Abzug zu bringen, mit denen sie im Zusammenhang stehen. Für die Berücksichtigung dieser Beträge als Betriebsausgaben kommt es grundsätzlich darauf an, ob diese Beträge vom Steuerpflichtigen auf Grund einer zwingenden Vorschrift, der

er sich nicht entziehen kann, zu entrichten sind (vgl. VwGH 21.07.1998, 98/14/0093). Als wesentlich ist es somit anzusehen, dass eine Rechtspflicht zur jeweiligen Versicherung besteht. Sonstige Motive, mögen sie den Abschluss einer Versicherung auch noch so nahe legen, vermögen nicht eine Versicherung zu einer Pflichtversicherung zu machen (vgl. VwGH 26.05.2004, 2003/08/0096). Die Frage, ob Pflichtversicherungsbeiträge vorliegen ist ausschließlich nach Sozialversicherungsrecht zu beurteilen (vgl. VwGH 18.3.1991, 90/14/0265). Zu den Pflichtversicherungsbeiträgen zählen insbesondere die gesetzliche Unfallversicherung sowie die Versicherungen nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG). Die vom Bf diesbezüglich geleisteten Beiträge sind Pflichtversicherungsbeiträge nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen des GSVG (KV und PV) und ASVG (Unfallversicherung).

Überdies begehrten der Bf die entstandenen Kosten für eine Insolvenzversicherung bei der E Reiseversicherung (iHv 606,00 €) und für den Mitgliedsbeitrag im Verein der Interessengemeinschaft von Pauschalreiseveranstaltern (iHv 151,80 €). In Bezug auf die Insolvenzversicherung bei der E Reiseversicherung ist folgendes festzuhalten: die Insolvenzabsicherung für Reiseveranstalter wird durch die Reisebürosicherungsverordnung (RSV) geregelt. Diese regelt die Rückerstattung von bereits geleisteten Zahlungen und die Rückreise des Pauschalreisenden im Fall der Insolvenz des Reiseveranstalters. Die Abdeckung des Insolvenzrisikos kann gemäß RSV durch Bankgarantie oder durch Versicherung erfolgen (vgl. *Verordnung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten über die Umsetzung des Art. 7 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1990 über Pauschalreisen (90/314/EWG) im österreichischen Recht (Reisebürosicherungsverordnung – RSV)*). Demnach bestand für den Bf eine zwingende Vorschrift gemäß § 3 Abs. 3 RSV zum Abschluss einer Insolvenzversicherung.

In Bezug auf den Mitgliedsbeitrag des Vereins der Interessengemeinschaft von Pauschalreiseveranstaltern führte der Bf. aus, dass er diesem Versicherungspool beitreten habe müssen. Eine betriebliche Veranlassung ist nicht in der Hand zu weisen. Die Kosten des Mitgliedsbeitrages iHv 151,80 € wären daher Betriebsausgabe.

Die Kosten für die Pflichtversicherungen (KV, PV, UV), der Insolvenzversicherung und des Mitgliedsbeitrages zum Verein der Interessengemeinschaft von Pauschalreiseveranstaltern sind vorbehaltlich einer Prüfung nach der LVO in Gesamthöhe von 2.261,12 € als Betriebsausgaben anzuerkennen.

### 3.1.2.5. Fremdleistungen

In der ESt-Erklärung für das Jahr 2003 machte der Bf Aufwendungen für Fremdleistungen iHv 414,30 € geltend. Als Beweis für die ihm entstandenen Kosten legte er am 31.08.2015 einen Werkvertrag vom 19.12.2003 zwischen ihm und einem Werbographik Designer (seinen Sohn) vor.

Ausgaben für Fremdleistungen sind Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988, wenn ihre betriebliche Veranlassung nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird.

Die Nachweispflicht ergibt sich aus § 138 BAO und betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind. Das sind also jene Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, § 138 Rz 1). Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass der Bf eine Verpflichtung zur Glaubhaftmachung bzw. zum Nachweis von Betriebsausgaben trifft, wenn die Abgabenbehörde einzelne Positionen für zweifelhaft hält. Es ist zwar nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger die Belege bereits der Einkommensteuererklärung beilegt. Über Aufforderung der Abgabenbehörde muss es ihm jedoch sehr wohl möglich sein, geltend gemachte Betriebsausgaben nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen können laut ständiger Judikatur des VwGH für den Bereich des Steuerrechtes - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen - nur Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
2. eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben; und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dem Bf. wurde mit Beschluss vom 29. 6. 2015 aufgetragen, die Richtigkeit der geltend gemachten Ausgaben der Höhen und dem Grunde nach sowie deren betriebliche Veranlassung durch geeignete Unterlagen zu beweisen. Im Antwortschreiben vom 22.07.2015 erläuterte der Bf., dass bereits eine BP bei ihm stattgefunden habe und er für den Zeitraum 2002-2008 keine weiteren Belege vorlegen werde. Am 31.08.2015 legte er dann einen Werkvertrag zwischen ihm und seinem Sohn vor und betitelte diesen mit „Fremdleistungen“. Gegenstand des Vertrages war ein Reiseprospekt Brasilien 2003 und eine Inseratenbuchung/-gestaltung Brasilien 2004. Bezuglich eines vereinbarten Honorars befindet sich am oberen Rand des Vertrages eine handschriftliche Notiz: „*ENTGELT: Als Honorar wird ein Entgelt von 300 € vereinbart*“. Als weitere handschriftliche Ergänzung des Vertrages findet sich am Ende dieses: „*9. 300 € am 29.12.2003 dankend erhalten, Bf*“. Zudem weicht der Schriftzug der Unterschrift neben der Bestätigung: „*300 € am 29.12.2003 dankend erhalten*“ von jener, die Werbographik-Designer unter dem Vertrag gesetzt wurde, offensichtlich ab. Weiters erfolgte keine konkrete Beschreibung der Leistung (z.B. Angabe des konkreten Arbeitsaufwandes, oder detailliertere Produktbeschreibung). Zudem ist die Abwicklung des Geschäftes wenig glaubwürdig, da bei derartigen Geschäften nach Leistungserbringung mittels Honorarnote abgerechnet wird. In freier Beweiswürdigung geht das Gericht davon aus, dass es sich um eine reine Gefälligkeitsbestätigung ohne tatsächliche Leistung handelt und daher die Ausgaben nicht anzuerkennen sind.

### 3.1.2.6. sonstiger Aufwand

Der Bf. machte in seiner ESt-Erklärung 2003 Kosten iHv 412,83 € als „sonstigen Aufwand“ geltend. Am 31.08.2015 legte er dazu eine Überweisungsbestätigung an die Wirtschaftskammer Oberösterreich iHv 190,00 € bezüglich einer Grundumlage 2003 vom 02.06.2003 vor, welche vorbehaltlich einer Prüfung nach der LVO als Betriebsausgabe anzuerkennen wäre.

Für die übrigen „sonstigen Kosten“ wurde kein Nachweis einer betrieblichen Veranlassung erbracht, weshalb von einer Nichtabzugsfähigkeit iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ausgegangen wird.

Die vorbehaltlich einer Prüfung nach der LVO anzuerkennenden Betriebsausgaben aus der Ausübung des Reisebürogewerbes betragen daher für das Jahr 2003 insgesamt 2.aa1,12 € (Versicherungskosten, Grundumlage 2003). Die Einnahmen aus der Jungunternehmerförderung des Landes fallen unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 und sind daher nicht zu berücksichtigen.

### 3.1.2.7. Vermietung und Verpachtung

Der Bf erklärte in seiner ESt-Erklärung 2003 die Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 180,00 €.

In Bezug auf die rechtliche und weitere Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.11 verwiesen, da diese ident sind. Nach den Feststellungen der BP vom 26. 4. 2010, die vom Bf. nicht bestritten wurden, handelt es sich hierbei um steuerlich nicht zu berücksichtigende Liebhabereitähigkeit.

### 3.1.3. ESt 2005

Der Bf legte seine Tätigkeit als Reiseveranstalter im Jahr 2004 aufgrund fehlender Buchungen durch Interessenten nieder. Er machte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter und Verpachtung einer Gewerbeberechtigung für das Jahr 2005 folgende Betriebsausgaben geltend:

#### 3.1.3.1. Aufwendungen auf Grund der bestehenden Gewerbeberechtigung (=Pflichtversicherung)

Der Bf. machte in seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2005 Aufwendungen für Versicherungen iHv 1.873,59 € geltend.

Für das Jahr 2005 legte der Bf. als Beweis für die geltend gemachten Versicherungskosten Kontoauszüge der SVA vor.

- Kontoauszug für das 1. Quartal 2005 vom Jänner 2005 der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (=SVA):

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldovortrag	423,33	
Einzahlungen/Auszahlungen		423,33

Saldo aus Vorquartalen	0,00	
Unfallversicherungsbeitrag	21,27	
Pensionsversicherungsbeitrag	242,01	
Krankenversicherungsbeitrag	146,82	
Kostenanteile/Geldleistungen	7,43	
Vorschreibung 1. Quartal 2005 fällig am 28.02.2005	-417,53	
Totalsaldo in €	-417,53	

- Kontoauszug für das 2. Quartal 2005 vom April 2005 der SVA

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldovortrag	417,53	
Einzahlungen/Auszahlungen		417,53
Saldo aus Vorquartalen	0,00	
Unfallversicherungsbeitrag	21,27	
Pensionsversicherungsbeitrag	242,01	
Krankenversicherungsbeitrag	146,82	
Vorschreibung 2. Quartal 2005 fällig am 31.05.2005	-410,10	
Totalsaldo in €	-410,10	

- Kontoauszug für das 3. Quartal 2005 vom Juli 2005 der SVA:

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldovortrag	410,10	
Einzahlungen/Auszahlungen		410,10
Saldo aus Vorquartalen	0,00	
Unfallversicherungsbeitrag	21,27	
Pensionsversicherungsbeitrag	242,01	
Krankenversicherungsbeitrag	146,82	
Vorschreibung 3. Quartal 2005 fällig am 31.08.2005	-410,10	
Totalsaldo in €	-410,10	

- Kontoauszug für das 4. Quartal 2005 vom Oktober 2005 der SVA:

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldovortrag	410,10	

Einzahlungen/Auszahlungen		410,10
Saldo aus Vorquartalen		0,00
Unfallversicherungsbeitrag	21,27	
Pensionsversicherungsbeitrag	242,01	
Krankenversicherungsbeitrag	146,82	
Vorschreibung 4. Quartal 2003 fällig am 31.11.2005		-410,10
Totalsaldo in €		-410,10

Zudem legte er eine Umlagenverrechnung der WKO Oö vom 2. 5. 2005 vor, welche die Grundumlage 2005 iHv 175,00 € festlegt.

Auf die rechtlichen Erwägungen der Versicherung als mögliche anzuerkennende Betriebsausgabe wird auf Punkt 3.1.2.4. verwiesen. Die Kosten für die Pflichtversicherungen (KV, PV, UV) und die Kosten der Grundumlage sind vorbehaltlich einer Prüfung nach der LVO in Gesamthöhe von 1.822,83 € als Betriebsausgaben anzuerkennen.

### 3.1.3.2. Aufwendungen auf Grund der bisherigen betrieblichen Tätigkeit (=Bankzinsen)

In der ESt-Erklärung für das Jahr 2005 begehrte der Bf überdies Aufwendungen für Bankzinsen iHv 2.415,25 €.

In Bezug auf die rechtliche Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.4. verwiesen. Der Bf legte diverse Kontoauszüge vor, aus denen sich Folgendes ergibt:

- 31.03.: Abzugsentgelt iHv -0,60 €, Manipulationsgebühr iHv -0,89 €, Buchungsentgelt iHv -6,96 €, Kontoführungsentgelt iHv -16,00 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €
- Sollzinsen iHv -438,97 €
- 30.06.: Abzugsentgelt iHv -0,60 €, Manipulationsgebühr iHv -0,93 €, Buchungsentgelt iHv -4,66 €, Kontoführungsentgelt iHv -16,00 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -483,68 €
- Buchungsentgelt iHv -9,78 €, Kontoführungsentgelt iHv -20,00 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -500,24 €
- 30.12.: Manipulationsgebühr iHv -0,78 €, Abzugsentgelt iHv -1,20 €, Buchungsentgelt iHv -9,32 €, Kontoführungsentgelt iHv -20,00 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -505,85 €

Weitere Belege bzw. Unterlagen liegen dem Gericht nicht vor. Inwiefern die geltend gemachten Bankzinsen und Spesen ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind, ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Auch die handschriftlichen Hinweise/Vermerke auf den Kontoauszügen vermögen nicht, eine

betriebliche Veranlassung zu beweisen oder glaubhaft zu machen. Die geltend gemachten Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

### 3.1.3.3. Reise- und Fahrtspesen

Der Bf. machte für das Jahr 2005 Aufwendungen für Reise- und Fahrtspesen iHv 22,40 € geltend.

In Bezug auf die rechtlichen Ausführungen zu den Fahrtkosten wird auf Punkt 3.1.1.7. verwiesen.

Auch Reisekosten können grundsätzlich als Betriebsausgaben anerkannt werden. Nach ständiger Judikatur des VwGH (1.12.1982, 81/13/0043, 21.10.2003, 2001/14/0217) können Kosten Reisen jedoch nur dann als Betriebsausgaben Berücksichtigung finden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Betrieb (beruflich) veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist. Für das Jahr 2005 hat der Bf. die betriebliche Veranlassung allerdings weder bewiesen noch glaubhaft gemacht, da er - trotz Aufforderung mittels Beschluss vom 29. 6. 2015 - keinerlei Unterlagen oder Belege vorlegte. Da das Verwaltungsgericht somit nicht feststellen konnte, ob die Fahrt- und Reisekosten betrieblich veranlasst waren, fallen diese unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Die vorbehaltlich einer Prüfung nach der LVO anzuerkennenden Verluste aus dem Reisebürogewerbe des Bf. betragen daher für das Jahr 2005 insgesamt 1.822,83 € (Versicherungen).

### 3.1.3.4. Vermietung und Verpachtung

Der Bf erklärte in seiner ESt-Erklärung 2005 die Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 127,80 €.

In Bezug auf die rechtliche Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.11 verwiesen. Nach den Feststellungen der BP vom 26.04.2010, die vom Bf. nicht bestritten wurden, handelt es sich hierbei um steuerlich nicht zu berücksichtigende Liebhabereitätigkeit.

## 3.1.4. ESt 2006

Der Bf machte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter und Verpachtung einer Gewerbeberechtigung für das Jahr 2006 folgende Betriebsausgaben geltend:

### 3.1.4.1. Zinsen und ähnliche Aufwendungen

In der ESt-Erklärung für das Jahr 2006 macht der Bf Aufwendungen für Zinsen iHv 2.777,71 € geltend.

In Bezug auf die rechtliche Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.4. verwiesen. Der Bf legte diverse Kontoauszüge vor, aus denen sich folgendes ergibt:

- 31.03.: Manipulationsgebühr iHv -0,72 €, Abzugsentgelt iHv -1,20 €, Buchungsentgelt iHv -10,26 €, Kontoführungsentgelt iHv -20,00 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -522,93 €
- 30.06.: Abzugsentgelt iHv -1,12 €, Manipulationsgebühr iHv -0,57 €, Buchungsentgelt iHv -7,58 €, Kontoführungsentgelt iHv -20,00 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -553,85 €
- 29.09.: Umsatzprovision iHv -0,81€, Abzugsentgelt iHv -1,36 €, Buchungsentgelt iHv -8,06 €, Kontoführungsentgelt iHv -5,50 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -597,06 €
- Kontoführungsentgelt iHv -6,50 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -596,20 €

Weitere Belege bzw. Unterlagen liegen dem Gericht nicht vor. Inwiefern die geltend gemachten Bankzinsen und Spesen ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind, ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Auch die handschriftlichen Hinweise/Vermerke auf den Kontoauszügen vermögen nicht, eine betriebliche Veranlassung zu beweisen oder glaubhaft zu machen. Die geltend gemachten Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

### 3.1.4.2. Betriebsausgaben

Der Bf machte in seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2006 Aufwendungen für diverse Betriebsausgaben iHv 2.063,26 € geltend.

Der Bf machte zwar Betriebsausgaben iHv 2.063,26 € geltend, allerdings wurde zunächst nicht dargelegt, um welche Betriebsausgaben es sich genau handelt. Der Bf legte sodann am 16.09.2015 Kontoauszüge der SVA und eine Umlageverrechnung der WKO Oö vor.

- Kontoauszug für das 1. Quartal 2006 vom Jänner 2006 der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (=SVA):

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldo vortrag	410,10	
Einzahlungen/Auszahlungen		410,10
Guthaben aus Vorquartalen	48,94	
Unfallversicherungsbeitrag	21,90	
Pensionsversicherungsbeitrag	490,92	
Krankenversicherungsbeitrag	142,91	
Kostenanteile/Geldleistungen	7,43	
Vorschreibung 1. Quartal 2006 fällig am 28.02.2006	-606,79	
Totalsaldo in €	-606,79	

- Kontoauszug für das 2. Quartal 2006 vom April 2006 der SVA

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldovortrag	606,79	
Einzahlungen/Auszahlungen		606,79
Pensionsversicherungsbeitrag Vorquartale		165,00
Krankenversicherungsbeitrag Vorquartale		75,70
Guthaben aus Vorquartalen	240,70	
Unfallversicherungsbeitrag	21,90	
Pensionsversicherungsbeitrag	490,92	
Krankenversicherungsbeitrag	270,35	
Vorschreibung 2. Quartal 2006 fällig am 31.05.2006	-542,47	
Totalsaldo in €	-542,47	

- Kontoauszug für das 3. Quartal 2006 vom Juli 2006 der SVA:

Buchung	Lastschriften	Gutschriften
Saldovortrag	542,47	
Einzahlungen/Auszahlungen		542,47
Saldo aus Vorquartalen	0,00	
Unfallversicherungsbeitrag	21,90	
Pensionsversicherungsbeitrag	490,92	
Krankenversicherungsbeitrag	162,21	
Vorschreibung 3. Quartal 2006 fällig am 31.08.2006	-675,03	
Totalsaldo in €	-675,03	

Zudem legte er eine Umlagenverrechnung der WKO Oö vom 19.04.2006 vor, welche die Grundumlage 2006 iHv 175,00 € festlegt.

Auf die rechtlichen Erwägungen der Versicherung als mögliche anzuerkennende Betriebsausgabe wird auf Punkt 3.1.2.4. verwiesen. Die Kosten für die Pflichtversicherungen (KV, PV, UV) und die Kosten der Grundumlage in Gesamthöhe von 1.999,29 € sind vorbehaltlich einer Prüfung nach der LVO als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Bezüglich des restlich begehrten Betrages des Bf. wurde durch diesen in keiner Weise begründet bzw. wurden dazu keinerlei Unterlagen vorgelegt. Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb

veranlasst sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden. Aufgrund dieser Bestimmung sind Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünftezielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Da der Bf eine Glaubhaftmachung bzw. einen Nachweis des restlich geltend gemachten Betrages als Betriebsausgabe unterließ, fallen diese unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988.

### 3.1.4.3. Veräußerungsgewinn

Aufgrund seiner Betriebsaufgabe des Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungsbetrieb im Jahr 2006 vermerkte der Bf einen Veräußerungsgewinn iHv 270 €. Dieser Wert ergebe sich aus dem gemeinen Wert von geringfügigen Wirtschaftsgütern, die er zum 31.12.2006 von seinem Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungsbetrieb in sein Privatvermögen entnommen habe.

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Der Veräußerungsgewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln, bei dem dem Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten das nach § 6 EStG 1988 zu Buchwerten bewertete Betriebsvermögen bezogen auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung gegenüberzustellen ist (vgl. VwGH 15.11.1994, 94/14/0143; 6.4.1995, 94/15/0194).

Gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1988 sind, wenn die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert werden, die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert (Verkehrswert) im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen anzusetzen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Tz 32 zu § 24 EStG 1988; Doralt<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 172 zu § 24 EStG 1988).

Der Bf. legte allerdings keinerlei Unterlagen vor, um welche geringfügigen Wirtschaftsgüter es sich hier handelt bzw. ist die Höhe des Veräußerungsgewinns nicht feststellbar.

Die anzuerkennenden Verluste aus dem Reisebürogewerbe des Bf. betragen vorbehaltlich einer Prüfung nach der LVO daher für das Jahr 2006 insgesamt 1.999,29 € (Versicherungen).

### 3.1.4.4. Vermietung und Verpachtung

Der Bf erklärte in seiner ESt-Erklärung 2006 die Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 152,40 €.

In Bezug auf die rechtliche Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.11 verwiesen. Nach den Feststellungen der BP vom 26.04.2010, die vom Bf. nicht bestritten wurden, handelt es sich hierbei um steuerlich nicht zu berücksichtigende Liebhabereitätigkeit.

## 3.1.5. ESt 2007

Der Bf machte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter und Verpachtung einer Gewerbeberechtigung für das Jahr 2007 folgende Betriebsausgaben geltend:

### 3.1.5.1. Bankzinsen und Spesen

Der Bf machte in seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2007 Aufwendungen für Bankzinsen und Spesen iHv 2.869,07 € geltend. Als Beweis legte der Bf die Kopie von fünf Kontoauszügen vor, aus denen sich folgendes ablesen lässt:

- 30.03.: Umsatzprovision iHv -0,56 €, Entgelt Kontoauszug iHv -1,40 €, Buchungsentgelt iHv -5,86 €, Kontoführungsentsgelt iHv -6,50 €, Kreditprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -611,93 €
- Buchungsentgelt iHv -4,20 €, Kontoführungsentsgelt iHv -6,50 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -637,65 €
- 28.09.: Umsatzprovision iHv -0,586 €, Entgelt Kontoauszug iHv -0,80 €, Buchungsentgelt iHv -5,64 €, Kontoführungsentsgelt iHv -6,50 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -657,94 €
- 31.12.: Entgelt Kontoauszug iHv -1,32 €, Buchungsentgelt iHv -5,90 €, Kontoführungsentsgelt iHv -6,50 €, Rahmenprovision iHv -49,98 €, Sollzinsen iHv -684,72 €

In Bezug auf die rechtliche Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.4. verwiesen. Weitere Belege bzw. Unterlagen liegen dem Gericht nicht vor. Inwiefern die geltend gemachten Bankzinsen und Spesen ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind, ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Auch die handschriftlichen Hinweise/Vermerke auf den Kontoauszügen vermögen nicht, eine betriebliche Veranlassung zu beweisen oder glaubhaft zu machen. Die geltend gemachten Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

### 3.1.5.2. Abschreibung auf das Anlagevermögen (Afa, geringfügige Wirtschaftsgüter)

Der Bf verzeichnete für das Jahr 2007 Aufwendungen für die Abschreibung auf das Anlagevermögen iHv 76,00 €.

Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 BAO). Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass den Bf eine Verpflichtung zur Glaubhaftmachung bzw. zum Nachweis von Betriebsausgaben trifft. Dieser Pflicht ist der Bf trotz Aufforderung mit Beschluss vom 29. 6. 2015 nicht nachgekommen. Dem Verwaltungsgericht liegen keinerlei Unterlagen bzgl. der begehrten Kosten iHv 76,00 € vor. Es ist nicht erkennbar, worum es sich genau bei den geltend gemachten Aufwendungen für die Abschreibung auf das Anlagevermögen handelt. Diese Aufwendungen fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988.

### 3.1.5.3. Instandhaltung für Gebäude

Für das Jahr 2007 begehrte der Bf in seiner ESt-Erklärung Aufwendungen für die Instandhaltung eines Gebäudes iHv 147,82 €.

Allfällige Reparatur- und Instandhaltungskosten sind als Betriebsausgaben absetzbar, wenn sie z.B. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer darstellen oder betrieblich/beruflich veranlasst waren. Dem Verwaltungsgericht wurde allerdings nicht offen gelegt, für welches Gebäude der Bf die Instandhaltungskosten begehrte. Unterlagen zu den begehrten Kosten für die Instandhaltung eines Gebäudes legte er nämlich nicht vor. Er führte dazu lediglich in der Berufung gegen die ESt-Bescheide 2002-2008 vom 04.06.2010 aus, dass er gewisse Reparatur- und Renovierungsarbeiten tätigte. Um welche es sich genau handelte, blieb unbeantwortet. Die begehrten Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

### 3.1.5.4. Reise- und Fahrtspesen

In der ESt-Erklärung für das Jahr 2007 macht der Bf Aufwendungen für Reise- und Fahrtspesen iHv 291,30 € geltend.

Auf die rechtliche Würdigung wird auf Punkt 3.1.3.3. verwiesen. Für das Jahr 2007 konnte vom Verwaltungsgericht mangels vorliegender Unterlagen nicht festgestellt werden, ob die begehrten Aufwendungen für Reise- und Fahrtspesen betrieblich veranlasst waren, weshalb diese Kosten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen.

### 3.1.5.5. Betriebsausgaben

Für das Jahr 2007 machte der Bf. Betriebsausgaben iHv 88,96 € in seiner ESt-Erklärung geltend.

In Bezug auf die rechtlichen Ausführungen wird auf Punkt 3.1.4.2. verwiesen. Für das Jahr 2007 liegen – trotz Aufforderung zur Vorlage - keine genauen Unterlagen vor, welche darlegen, um welche Betriebsausgaben es sich handelt. Zwar listete der Bf in seiner eigenhändig geschriebenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung diverse Posten auf, allerdings hätte er zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung noch diverse Rechnungen, Aufzeichnungen, etc. vorlegen müssen. Das Verwaltungsgericht konnte für die im Jahr

2007 geltend gemachten Betriebsausgaben keine betriebliche Veranlassung erkennen, weshalb diese Kosten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 fallen.

Im Jahr 2007 fielen keine Verluste in Zusammenhang mit dem Reisebürogewerbe an.

### 3.1.5.6. Tätigkeit als Ausstellungsberater

Neben den erklärten Betriebseinnahmen von 358,50 Euro, die nicht in einer Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 erfasst wurden, waren auch jene zu berücksichtigen, die der belangten Behörde nach § 109a EStG 1988 mitgeteilt wurden (533 Euro). Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in diesen Punkt nicht als rechtswidrig.

### 3.1.5.7. Vermietung und Verpachtung

Der Bf. erklärte in seiner ESt-Erklärung 2007 die Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 152,46 €.

In Bezug auf die rechtliche Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.11 verwiesen. Nach den Feststellungen der BP vom 26.04.2010, die vom Bf. nicht bestritten wurden, handelt es sich hierbei um steuerlich nicht zu berücksichtigende Liebhabereitätigkeit.

## 3.1.6. *ESt 2008*

Der Bf. machte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter und Verpachtung einer Gewerbeberechtigung für das Jahr 2008 folgende Betriebsausgaben geltend:

### 3.1.6.1. Bankzinsen und Spesen

Der Bf. machte in seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2008 Aufwendungen für Bankzinsen und Spesen iHv 3.066,76 € geltend.

- Rahmenprovision iHv -16,66 €, Überziehungszinsen iHv -18,95 €, Sollzinsen -258,44 €
- Bearbeitungsgebühr iHv -300,00 €, Finanzamtgebühr iHv -320,00 €
- 31.12.2008: Kreditauszahlung 40.000,00 €, Umsätze Soll 2.273,42 €, Umsätze haben 2.653,00 €, Saldo zum 31.12. 39.620,42€

In Bezug auf die rechtliche Ausführung wird auf Punkt 3.1.1.4. verwiesen. Weitere Belege bzw. Unterlagen liegen dem Gericht nicht vor. Inwiefern die geltend gemachten Bankzinsen und Spesen ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind, ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Auch die handschriftlichen Hinweise/Vermerke auf den Kontoauszügen vermögen nicht, eine betriebliche Veranlassung zu beweisen oder glaubhaft zu machen. Die geltend gemachten Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Überdies machte der Bf. 2008 folgende Ausgaben im Zusammenhang mit der Tätigkeit aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller geltend:

### 3.1.6.2. Abschreibung auf das Anlagevermögen

Der Bf verzeichnete für das Jahr 2008 Aufwendungen für die Abschreibung auf das Anlagevermögen iHv 114,00 €.

Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 BAO). Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass den Bf eine Verpflichtung zur Glaubhaftmachung bzw. zum Nachweis von Betriebsausgaben trifft. Dieser Pflicht ist der Bf trotz Aufforderung mit Beschluss vom 29. 6. 2015 nicht nachgekommen. Dem Verwaltungsgericht liegen keinerlei Unterlagen bzgl. der begehrten Kostenvor. Es ist nicht erkennbar, worum es sich genau bei den geltend gemachten Aufwendungen für die Abschreibung auf das Anlagevermögen handelt. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

### 3.1.6.3. Reise- und Fahrtspesen

In der ESt-Erklärung für das Jahr 2008 macht der Bf Aufwendungen für Reise- und Fahrtspesen iHv 15,10 € geltend.

Auf die rechtliche Würdigung wird auf Punkt 3.1.3.3. verwiesen. Für das Jahr 2008 konnte vom Verwaltungsgericht mangels vorliegender Unterlagen nicht festgestellt werden, ob die begehrten Aufwendungen für Reise- und Fahrtspesen betrieblich veranlasst waren, weshalb diese unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen.

### 3.1.6.4. übrige pauschale Betriebsausgaben

Für das Jahr 2008 machte der Bf. übrige pauschale Betriebsausgaben iHv 139,24 € in seiner ESt-Erklärung geltend.

In Bezug auf die rechtlichen Ausführungen wird auf Punkt 3.1.4.2. verwiesen. Für das Jahr 2008 liegen keine genauen Unterlagen vor, aus denen hervorgehen würde, um welche Betriebsausgaben es sich handelt. Zwar listet der Bf in seiner eigenhändig geschriebenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung diverse Posten auf, allerdings hätte er zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung noch diverse Rechnungen, Aufzeichnungen, Belege aus der erwähnten Belegmappe, etc. vorlegen müssen. Das Verwaltungsgericht konnte für die im Jahr 2008 geltend gemachten Betriebsausgaben keine betriebliche Veranlassung erkennen. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

### 3.1.6.5. Berechnung der Einkommensteuer

Für das gesamte Jahr 2008 konnten fielen keine Verluste aus einer betrieblichen Tätigkeit an. Der angefochtene Bescheid ist daher wie folgt abzuändern:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	-312,42 Euro
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	10,23 Euro

Gesamtbetrag der Einkünfte	-302,19 Euro
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	-60,00 Euro
Einkommen	-362,19 Euro
Kapitalertragsteuer	-2,56 Euro
Festgesetzte Einkommensteuer	-2,56 Euro

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides geht nicht hervor, welcher Grund zur vorläufigen Festsetzung führte. Daher ist diesbezüglich der angefochtenen Bescheid abzuändern und die Einkommensteuer endgültig festzusetzen.

### 3.1.7. ESt 2009

Der Bf machte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter und Verpachtung einer Gewerbeberechtigung für das Jahr 2009 folgende Betriebsausgaben geltend:

#### 3.1.7.1. Betriebsausgaben

Für das Jahr 2009 machte der Bf Betriebsausgaben iHv 1.415,73 € in seiner ESt-Erklärung geltend.

In Bezug auf die rechtlichen Ausführungen wird auf Punkt 3.1.4.2. verwiesen. Für das Jahr 2009 liegen keine Unterlagen vor, welche darlegen, um welche Betriebsausgaben es sich handeln könnte. Zur Anerkennung als Betriebsausgabe reicht es nicht aus, dass eine Zahlung für den Betrieb geleistet worden ist. Der Bf hätte die Aufgabe gehabt, Belege zu sammeln, da Betriebsausgaben im Allgemeinen durch schriftliche Belege (Fakturen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden) nachzuweisen und auf Verlangen vorzulegen sind (§ 138 Abs. 2 BAO). Das Verwaltungsgericht konnte für die im Jahr 2009 geltend gemachten Betriebsausgaben keine betriebliche Veranlassung erkennen. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Überdies machte der Bf 2009 folgende Ausgaben im Zusammenhang mit der Tätigkeit aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller geltend:

#### 3.1.7.2. Abschreibung auf das Anlagevermögen

Der Bf verzeichnete für das Jahr 2009 Aufwendungen für die Abschreibung auf das Anlagevermögen iHv 236,04 €.

Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 BAO). Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass den Bf eine Verpflichtung zur Glaubhaftmachung bzw. zum Nachweis von Betriebsausgaben trifft. Dieser Pflicht ist der Bf trotz letztermaliger Aufforderung mit Beschluss vom 29.06.2015 nicht nachgekommen. Dem Verwaltungsgericht liegen keinerlei Unterlagen bzgl. der begehrten Kosten iHv 76,00 € vor. Es ist nicht erkennbar, worum

es sich genau bei den geltend gemachten Aufwendungen für die Abschreibung auf das Anlagevermögen handelt. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

### 3.1.7.3. Instandhaltungen für Gebäude

Für das Jahr 2009 begehrte der Bf in seiner ESt-Erklärung Aufwendungen für die Instandhaltung eines Gebäudes iHv 1,00 €.

Bezüglich der rechtlichen Ausführung wird auf Punkt 3.1.5.3. verwiesen. Unterlagen zu den begehrten Kosten für die Instandhaltung eines Gebäudes legte der Bf für das Jahr 2009 nicht vor. Um welche Instandhaltungsarbeiten sich genau handelten, blieb unbeantwortet. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

### 3.1.7.4. übrige pauschale Betriebsausgaben

Für das Jahr 2009 machte der Bf. übrige pauschale Betriebsausgaben iHv 356,94 € in seiner ESt-Erklärung geltend.

In Bezug auf die rechtlichen Ausführungen wird auf Punkt 3.1.4.2. verwiesen. Zur Anerkennung als Betriebsausgabe reicht es nicht aus, dass eine Zahlung für den Betrieb geleistet worden ist. Der Bf hätte die Aufgabe gehabt, Belege zu sammeln, da Betriebsausgaben im Allgemeinen durch schriftliche Belege (Fakturen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden) nachzuweisen und auf Verlangen vorzulegen sind (§ 138 Abs. 2 BAO). Auch für das Jahr 2009 liegen keine genauen Unterlagen vor. Das Verwaltungsgericht konnte für die im Jahr 2009 geltend gemachten Betriebsausgaben keine betriebliche Veranlassung erkennen. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Für das Jahr 2009 liegen keine Verluste aus betrieblicher Tätigkeit vor. Der angefochtene Bescheid ist daher wie folgt abzuändern:

Der angefochtene Bescheid ist daher wie folgt abzuändern:

Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00 Euro
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	-60,00 Euro
Einkommen	-60,00 Euro
Einkommensteuer	-0,00Euro

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides geht nicht hervor, welcher Grund zur vorläufigen Festsetzung führte. Daher ist diesbezüglich der angefochtene Bescheid abzuändern und die Einkommensteuer endgültig festzusetzen.

## 3.1.8. ESt 2010

Der Bf. machte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Reiseveranstalter und Verpachtung einer Gewerbeberechtigung für das Jahr 2010 folgende Betriebsausgaben geltend:

### 3.1.8.1. Betriebsausgaben

Für das Jahr 2010 machte der Bf Betriebsausgaben iHv 846,24 € in seiner ESt-Erklärung geltend.

In Bezug auf die rechtlichen Ausführungen wird auf Punkt 3.1.4.2. verwiesen. Zur Anerkennung als Betriebsausgabe reicht es nicht aus, dass eine Zahlung für den Betrieb geleistet worden ist. Der Bf hätte die Aufgabe gehabt, Belege zu sammeln, da Betriebsausgaben im Allgemeinen durch schriftliche Belege (Fakturen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden) nachzuweisen und auf Verlangen vorzulegen sind (§ 138 Abs. 2 BAO). Auch für das Jahr 2010 liegen keine genauen Unterlagen vor. Das Verwaltungsgericht konnte auch für die im Jahr 2010 geltend gemachten Betriebsausgaben keine betriebliche Veranlassung erkennen. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Überdies machte der Bf 2010 folgende Ausgaben im Zusammenhang mit der Tätigkeit aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller geltend:

### 3.1.8.2. Abschreibung auf das Anlagevermögen

Der Bf verzeichnete für das Jahr 2010 Aufwendungen für die Abschreibung auf das Anlagevermögen iHv 262,00 €.

Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 BAO). Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass den Bf eine Verpflichtung zur Glaubhaftmachung bzw. zum Nachweis von Betriebsausgaben trifft. Dieser Pflicht ist der Bf trotz letztmaliger Aufforderung mit Beschluss vom 29.06.2015 nicht nachgekommen. Dem Verwaltungsgericht liegen keinerlei Unterlagen bzgl. der begehrten Kosten iHv 76,00 € vor. Es ist nicht erkennbar, worum es sich genau bei den geltend gemachten Aufwendungen für die Abschreibung auf das Anlagevermögen handelt. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

### 3.1.8.3. Reise- und Fahrtspesen

In der ESt-Erklärung für das Jahr 2010 macht der Bf Aufwendungen für Reise- und Fahrtspesen iHv 36,00 € geltend.

Auf die rechtliche Würdigung wird auf Punkt 3.1.3.3. verwiesen. Zur Anerkennung als Betriebsausgabe reicht es nicht aus, dass eine Zahlung für den Betrieb geleistet worden ist. Der Bf hätte die Aufgabe gehabt, Belege zu sammeln, da Betriebsausgaben im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen und auf Verlangen vorzulegen sind (§ 138 Abs. 2 BAO). Auch für das Jahr 2010 konnte vom Verwaltungsgericht mangels vorliegender Unterlagen nicht festgestellt werden, ob die begehrten Aufwendungen für

Reise- und Fahrspesen betrieblich veranlasst waren, weshalb diese Kosten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen.

### 3.1.8.4. übrige pauschale Betriebsausgaben

Für das Jahr 2010 machte der Bf. Betriebsausgaben iHv 397,01 € in seiner ESt-Erklärung geltend.

In Bezug auf die rechtlichen Ausführungen wird auf Punkt 3.1.4.2. verwiesen. Zur Anerkennung als Betriebsausgabe reicht es nicht aus, dass eine Zahlung für den Betrieb geleistet worden ist. Der Bf hätte die Aufgabe gehabt, Belege zu sammeln, da Betriebsausgaben im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen und auf Verlangen vorzulegen sind (§ 138 Abs. 2 BAO). Das Verwaltungsgericht konnte für die im Jahr 2010 geltend gemachten Betriebsausgaben keine betriebliche Veranlassung erkennen. Das Gericht geht davon aus, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugänglich sind.

### 3.1.8.5. Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden, Trinkgelder

In der ESt-Erklärung für das Jahr 2010 macht der Bf Aufwendungen für Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden, Trinkgelder iHv 55,00 € geltend.

Unter Repräsentationsaufwendungen versteht man Aufwendungen bzw. Ausgaben, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch geeignet sind, sein gesellschaftliches Ansehen zu fördern (vgl. VwGH 15.7.1998, 93/13/0205). Auch für diese geltend gemachten Aufwendungen, wurde seitens des Bf nicht nachgewiesen, inwieweit sie betrieblich veranlasst waren. Dem Verwaltungsgericht wurden keine Unterlagen bzgl. Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden oder Trinkgelder vorgelegt. Zur Anerkennung als Betriebsausgabe reicht es nicht aus, dass eine Zahlung für den Betrieb geleistet worden ist. Der Bf hätte die Aufgabe gehabt, Belege zu sammeln, da Betriebsausgaben im Allgemeinen durch schriftliche Belege (Fakturen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden) nachzuweisen und auf Verlangen vorzulegen sind (§ 138 Abs. 2 BAO). Die Ausgaben fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Für das Jahr 2010 liegen keine Verluste aus betrieblicher Tätigkeit vor. Der angefochtene Bescheid ist daher wie folgt abzuändern:

Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00 Euro
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	-60,00 Euro
Einkommen	-60,00 Euro
Einkommensteuer	-0,00 Euro

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides geht nicht hervor, welcher Grund

zur vorläufigen Festsetzung führte. Daher ist diesbezüglich der angefochtene Bescheid abzuändern und die Einkommensteuer endgültig festzusetzen.

### **3.2. ESt 2004**

#### **3.2.1. Wiederaufnahme**

Die belangte Behörde hat nach Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahr 2010 das Verfahren hinsichtlich der ESt 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und den ESt-Bescheid für das Jahr 2004 endgültig festgesetzt. Der Bf wandte dagegen ein, dass bei dieser Wiederaufnahme keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen wären und die Verluste als geringfügig einzustufen seien.

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn die in § 303 BAO genannten Voraussetzungen gegeben sind. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen bestimmt die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde, welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden. Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige belangte Behörde ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus dem von der belangten Behörde herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die die belangte Behörde als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Auf welchen neu hervorgekommenen Tatsachen die belangte Behörde die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchen der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung in die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl. UFS 23.07.2009, RV/0177-L/07 und RV/0385-L/07).

Im gegenständlichen Betriebsprüfungsbericht vom 26. 4. 2010 wurde unter der Überschrift Prüfungsabschluss festgehalten, dass die Textziffern 2, Beilage 1 und 2 hinsichtlich der ESt 2004 getroffenen Feststellungen die Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten. Aus der Beilage 2 geht hervor, dass sich der Wiederaufnahmegrund für das Jahr 2004 auf das Hervorkommen neuer Tatsachen stützt. Im gegenständlichen Fall berechtigen die Art und der Umfang der Tätigkeit sowie das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit die Behörde zur Wiederaufnahme. Im Zuge des Parteiengehörs seien die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2003 und 2004 neu erstellt und zusätzliche

Aufwendungen beantragt worden, welche ebenfalls eine neue Tatsache und somit einen Wiederaufnahmegrund darstelle. Dies führe dazu, dass die Einkünfte des Bf. nicht mehr als betrieblich, sondern als Liebhaberei eingestuft wurden. Die im Prüfungsbericht im Wesentlichen dargestellten steuerlichen Ergebnisse des Streitjahres 2004 konnte für die belangte Behörde jedoch nicht neu sein, waren diese doch bereits durch die Abgabenerklärung 2004 sowie der dieser beiliegenden Gewinnermittlung zu entnehmen und daher bei Erlassung des zunächst erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid unzweifelhaft bereits bekannt. Eine andere rechtliche Beurteilung oder eine unterschiedliche Beweiswürdigung stellt keine neue Tatsache dar (vgl. VwGH 27.09.2010, 2009/16/0005; 30.06.2005, 2002/15/0201). Anders würde es sich verhalten, hätte die belangte Behörde erst auf Grund der Vorlage der detaillierten Einnahmen- Ausgabenrechnung erkannt, dass einzelne Ausgaben etwa nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Derartiges geht jedoch aus dem Betriebsprüfungsbericht nicht hervor.

Aufgabe des Gerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Gericht den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die ESt 2004 wird daher stattgegeben und der Wiederaufnahmebescheid vom 11. 1. 2006 mangels tauglicher Wiederaufnahmegründe aufgehoben.

### **3.2.2. ESt 2004**

Aufgrund mangelnder Wiederaufnahmegründe wurde der Wiederaufnahmebescheid der ESt-2004 aufgehoben. Wird ein Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; 19.12.2006, 2006/15/0353; 21.12.2010, 2010/17/0122), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016; 28.2.2012, 2009/15/0170).

Da im Wiederaufnahmebescheid 2004 keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen haben, erweist sich das diesbezügliche Begehren des Bf. als berechtigt. Der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der ESt-2004 war statzugeben und es hat die ersatzlose Aufhebung dieses bekämpften Wiederaufnahmebescheides zu erfolgen (siehe Punkt 3.2.1.). Dadurch tritt das Verfahren des Jahres 2004 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der mit diesem Wiederaufnahmebescheid verbundene Sachbescheid für das Jahr 2004 scheidet damit ex lege aus dem Rechtsbestand

aus. Wird ein mit Beschwerde angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die diesbezügliche Berufung unzulässig. Sie ist daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

### **3.3. Verluste in Zusammenhang mit der Ausübung des Reisebürogewerbes:**

Jahr	Verluste	Anmerkung
2002	3.072,27 €	Laut Punkt 3.1.1.
2003	2.aa1,12 €	Laut Punkt 3.1.2
2004	8.309,00 €	Laut Bescheid vom 6.12.2006
2005	1.822,83 €	Laut Punkt 3.1.3.
2006	1.999,29 €	Laut Punkt 3.1.4.

Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte aus Tätigkeiten, die nicht von vornherein der Liebhaberei verdächtig sind, dann vor, wenn die Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn- bzw Überschuss zu erzielen und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Die Ausübung des Reisebürogewerbes stellt eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO dar.

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen in den ersten drei Kalenderjahr ab Beginn der Tätigkeit (Betriebseröffnung) jedenfalls Einkünfte vor, längstens in den ersten fünf Kalenderjahre ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen vor der Erzielung von Einnahmen (s zB VwGH 19.3.08, 2005/15/0151). Nach der Liebhabereiverordnung 1993 kommt es bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn zu erzielen (vgl. VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018). Liegt eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Im Fall der Einkünftevermutung liegen innerhalb eines Anlaufzeitraumes von drei bis fünf Jahren Einkünfte jedenfalls vor, sodass Verluste grundsätzlich anzuerkennen sind, soweit nicht damit zu rechnen ist, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird (vgl. 24.9.2008, 2006/15/0187).

Die Befähigung für die Ausübung des Reisebürogewerbes wurde am 12. Dezember 2002 ausgestellt und das Gewerbe und 4. März 2003 angemeldet. Am 19. August 2003 wurde der Abgabenpflichtige ins Veranstaltungsverzeichnis des Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit eingetragen. Die Reisebürotätigkeit wurde am 31. August 2004 wieder eingestellt.

Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Anerkennung eines Anlaufzeitraumes vorgelegen sind, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0038). Die nach der Liebhabereiverordnung maßgebliche Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der

Steuerpflichtige die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen, sondern es muss die Absicht anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Aus den von der belangten Behörde glaubhaft festgestellten der Tatsachen, dass

- der Beschwerdeführer keine Umsätze erzielte,
- das Angebot von vornherein einen größeren Teilnehmerkreis ausschloss, da der Bf. überhaupt nur 8 Stunden pro Woche für ausschließlich telefonische Anfragen von potentiellen Kunden zur Verfügung stand und damit ein für diese Branche typischerweise notwendiger persönlicher Kundenkontakt von vornherein ausgeschlossen wurde,
- keine für einen Dienstleistungsbetrieb dieser Art übliche Homepage betrieben wurde,
- bei der angebotenen Brasilienreise lediglich eine in Wirtschaftsleben eher unübliche Zahlungsweise (Postanweisung) als einzige zulässige vorgegeben war,
- die geplante Italienrundreise überhaupt nicht zur Ausschreibung gelangte,
- die Führung "XXX" nur durch zwei Zeitungsannoncen dargestellt wurde,
- die spezifische Art der Ausübung des Reisebüros im eigenen Wohnungsverband nicht branchenüblich ist,
- durch das Anbieten von insgesamt nur drei Reisen innerhalb eines Jahres das Reisebüro auf einen nur einen äußerst geringen Umfang ausgerichtet war,

war schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Gerade ein Unternehmen, das Reisen organisiert und vermittelt müsste in einer Art und Weise am Markt teilnehmen, dass eine möglichst große Anzahl potentieller Kunden angesprochen wird. Gerade dies wurde durch die festgestellte Art der Unternehmensführung geradezu verhindert. Damit war von vornherein zu erwarten, dass keine der angebotenen Reisen tatsächlich stattfinden wird und somit keine Erträge erwirtschaftet werden können. Die rechtfertigenden Begründungen des Bf. für die Art und Weise, wie er seine Reiseveranstaltertätigkeit ausgeübt hat, stellen lediglich subjektive Wunschvorstellungen dar, die mit der realen Wirtschaftswelt nicht im Einklang stehen. Allein auf Grund der eigenartigen Art und Weise, wie er seine Reisen geplant und angeboten hat, war von vornherein klar, dass ein einigermaßen vernünftiger Durchschnittskunde niemals die Leistungen des Bf. in Anspruch nehmen wird. Die vom Bf. vertretene andere Sichtweise ist lebensfremd, sodass auf die einzelnen Argumente nicht näher einzugehen ist. Wie schon ausgeführt, genügt es nicht, dass der Bf. die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025). Im vorliegenden Fall ist ersichtlich, dass die ausgeübte Tätigkeit in einer Art betrieben wurde, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten ließ, weshalb auch die Anlaufverluste der Jahre 2002, 2003, 2005 und 2006 endgültig nicht anzuerkennen sind.

Hinsichtlich des Jahres 2004 ist formelle Rechtskraft eingetreten, weshalb für dieses Jahr der Verlust nicht mehr korrigiert werden kann. Nach ständiger Rechtsprechung ist über die Verlustvortragsfähigkeit nicht bei der Veranlagung des Ergebnisses des Verlustjahres

zu entscheiden, sondern erst in dem Jahr, in dem der Verlustvortrag als Sonderausgabe berücksichtigt werden kann. Erst bei dieser Veranlagung sind auch eventuelle Mängel der Buchführung des Verlustjahres festzustellen und hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die Vortragsfähigkeit zu beurteilen (vgl. zB VwGH 5.5.1992, 92/14/0018).

### **3.4. mündliche Verhandlung, Senat**

Eine mündliche Verhandlung hat gemäß § 274 Abs. 1 BAO stattzufinden, wenn es der Einzelrichter bzw. Berichterstatter oder Senatsvorsitzende für erforderlich hält oder aufgrund eines formgerechten Parteiantrages, der in der Beschwerde selbst, in einem Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung zu stellen ist.

Die Entscheidung obliegt dem Senat wenn gemäß § 272 Abs. 2 BAO dies in der Beschwerde, im Vorlageantrag, in der Beitrittserklärung, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt oder wenn der Berichterstatter diese verlangt.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt somit einen rechtzeitigen Antrag des Bf. voraus. Ohne formgerechten Antrag kann die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht idR unterbleiben (vgl. VwGH 16.12.2008, 2006/16/0107). Kein Anspruch besteht, wenn der Antrag erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt wird (vgl. VwGH 17.05.2006, 2004/14/0102; 17.10.2007, 2006/13/0069; 21.12.2011, 2008/13/0098; 27.06.2012, 2008/13/0148). Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl. VwGH 16.02.1994, 90/13/0071). Auch ein Antrag in einer Eingabe, welche die in der Beschwerde fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung (vgl. VwGH 27.04.2000, 97/15/0208; 28.05.2009, 2008/15/0046). Ebenso genügt es nach ständiger Rechtsprechung nicht, wenn ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat erst in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. VwGH 27.02.2001, 2000/13/0137; 23.04.2001, 96/14/0091). Gleiches gilt für den Antrag auf Entscheidung durch den Senat (vgl. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0156).

Für die Entscheidung über die Berufungen gegen die ESt-Bescheide 2002-2008 und gegen die Wiederaufnahme des ESt-Bescheides 2004 wurde die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat in der vom Bf. gestellten Berufung nicht beantragt. Gleiches gilt für die Berufungen gegen den ESt-Bescheid 2009 vom 10.11.2010 und gegen den ESt-Bescheid 2010 vom 23.02.2012. Der Bf. stellte erst in den gesondert eingebrachten Ergänzungsschriftsätze vom 11.10.2010 betreffend ESt-Bescheide 2002-2008, 7. 12. 2010 betreffend ESt-Bescheid 2009 und 9. 3. 2012 betreffend ESt-Bescheid 2010 jeweils die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat. Es liegen somit keine Parteianträge „in der Beschwerde“ oder „im Vorlageantrag“ iSd § 272 Abs. 2 Z 1 BAO bzw. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO vor (vgl. auch VwGH 21.12.2011, 2008/13/0098). In Bezug auf die Entscheidung über die Beschwerden gegen die ESt-Bescheide 2002 – 2010 und gegen die Wiederaufnahme des ESt-Bescheides 2004 war keine mündliche Verhandlung erforderlich, da dem Bf.

ausreichend Gelegenheit zur Darstellung seines Standpunktes gegeben wurde. Zudem war keine Senatsentscheidung erforderlich, wurde doch über keine Rechtsfrage iSd. § 272 Abs. 3 BAO entschieden.

### ***3.5. Zulässigkeit der Revision***

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 14. Oktober 2015