



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des HH, vom 16. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 31. August 2005 betreffend endgültige Festsetzung von Einkommensteuer für 1995 bis 2003 entschieden:

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

## Begründung

Der Berufungswerber (im Folgenden Bw.) erzielte im Berufszeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (zunächst Dienstverhältnis, dann Pension) sowie als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte Einkünfte aus folgenden Tätigkeiten im Bereich der EDV-Branche:

Jahr	Kurse/ Beratung	Program- mierung	Verkäufe (Hard/Software)	Bücher, Skripten	erklärtes Ge- samtergebnis in Euro
1994	X	---	X	X	- 1.151
1995	X	X	X	X	- 4.386
1996	X	---	X	---	- 2.349
1997	---	---	X <sup>2)</sup>	---	- 4.605
1998	X	---	X <sup>3)</sup>	---	- 704
1999	---	---	X	---	-701
2000	---	---	X	---	-1.312
2001	X	---	---	---	- 475
2002	X	---	---	---	- 951

<b>2003</b>	---	---	X	X	- 1.109
-------------	-----	-----	---	---	---------

<sup>2)</sup> Nur "Weiterverrechnung"

<sup>3)</sup> Durchlaufposten EDV-Handel

Eine Zuordnung der jeweils ausgeübten Tätigkeiten zu unterschiedlichen Einkunftsarten (zB. des Verkaufs von Hard- oder Software zu solchen aus Gewerbebetrieb) bzw. eine Aufteilung der geltend gemachten Betriebsausgaben auf einzelne dieser Tätigkeiten erfolgte weder seitens des Bw. noch des Finanzamts. Das Finanzamt führte auch nur vereinzelte Überprüfungen dieser Ausgaben durch (zB. Privatanteil des Telefons betreffend das Jahr 1996), es erfolgten jedoch jeweils erklärungsgemäße Veranlagungen.

Geltend gemachte Aufwendungen, zB. für "Mitarbeit" (2001: 49.425 ATS und 2002: 3.605 Euro) oder für ein Arbeitszimmer (Jahre 2001: 15.197 ATS, 2002: 858 Euro und 2003: 646,28 Euro) wurden keiner Überprüfung unterzogen. Das Finanzamt erkannte zunächst im Berufungszeitraum die geltend gemachten Verluste mit gemäß § 200 BAO vorläufigen Bescheiden an. Eine Begründung für die vorläufige Abgabefestsetzung erfolgte nicht.

Mit Bescheiden vom 31. August 2005 wurden die Einkommensteuerbescheide für 1994 bis 2003 ohne einhergehendes Verfahren für endgültig erklärt und die Verluste aus diesen Betätigungen nicht mehr anerkannt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass als Einkunftsquelle nur Tätigkeiten in Betracht kämen, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten ließen. Fehle es bei einer Tätigkeit objektiv gesehen an der Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, liege keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vor. Zudem liege infolge Änderung der Bewirtschaftungsart ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, in dem insgesamt nur Verlust erzielt worden seien.

Der Bw. erhob mir drei getrennten Schriftsätzen, gegen die Einkommensteuerbescheide für 1994, 1995 sowie 1996 bis 2003 Berufung, wobei jener das Jahr 1994 betreffend mit Berufungsvorentscheidung infolge eingetretener Verjährung stattgegeben wurde.

In der das Jahr 1995 betreffenden Berufung führte er aus, dass in diesem Jahr seine Einkünfte vorwiegend aus einer Vortragstätigkeit bei der A und beim W gestammt. 1996 bis 2003 sei er als Telekommunikationsberater für Firmen im Auftrag des W tätig gewesen, was eine andere Aufgabenstellung und Bewirtschaftungsart sei. Liebhaberei sei nicht vorgelegen.

In der die Jahre 1996 bis 2003 betreffenden Berufung führte der Bw. aus, dass seine Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO einzuordnen sei, weil Gewinnerzielung bei einem EDV-Berater objektiv möglich sei, wie viele Kollegen mit einer ausreichenden Anzahl entsprechend dotierter Aufträge bewiesen und diese auch subjektiv seine permanente und ausschließliche Geschäftsmotivation gewesen sei. Unter Verweis auf die Bestimmung des § 2 Abs 1 LVO

fürhte der Bw. weiters aus, dass die angefallenen Verluste nur 10% des Umsatzes ausgemacht hätten und marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf Leistung und Preisgestaltung vorgelegen sei. Seine Planung sei auf fortlaufende Beratungstätigkeit für das W abgestellt gewesen. Aus nicht durchsichtigen Gründen sei diese Auftragsquelle im Herbst 2002 plötzlich versiegt, was 2003 zur Stilllegung des Betriebs geführt habe.

Am 16. September 2005 richtete das Finanzamt einen Vorhalt an den Bw. in dem es ihn unter Verweis auf die Bestimmung des § 2 Abs. 1 LVO aufforderte, zu den Ursachen, warum er aus den Betätigungen keine Gewinne erziele, ob marktgerechtes Verhalten vorliege und ob er Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt habe, Stellung zu nehmen.

In der Vorhaltsbeantwortung verwies der Bw. zunächst darauf, dass er "keine Ahnung" gehabt habe, warum die Einkommensteuerbescheide zunächst vorläufig und die endgültigen Bescheide "ohne Vorwarnung" ergangen seien. Weiters sei nach Ablauf des Anlaufzeitraums die Prüfung unterblieben, ob eine Einkunftsquelle vorliege; es hätte eine Prognoserechnung verlangt werden können.

Im Folgenden gab der Bw. die im Vorhalt unter Verweis auf § 2 Abs. 1 LVO abverlangte Stellungnahme ab, worin er im Wesentlichen ausführte:

Zu Z 1: Seine Verluste hätten nur einen Bruchteil des Umsatzes, nämlich unter 10% betragen. Seine Tätigkeit sei wirtschaftlich sinnvoll gewesen und hätte einen positiven Cash Flow aufgewiesen.

Zu Z 3: Die ihm bekannten EDV-Berater-Einmannbetriebe klagten über sich verschärfenden Konkurrenzdruck, Marktmacht von Großmärkten und sinkende Investitionsbereitschaft von Unternehmen. Die vom W zugewiesenen Beratungsfälle verteilten sich auf ganz Oberösterreich und verursachten hohe Reisekosten. Auch habe er einschlägige Schulungs- und Informationsmöglichkeiten wahrgenommen und eine aufwendige PC-Ausstattung gehabt.

Zu Z 4: Die Zurverfügungstellung seines Know-hows sei sehr gefragt und somit markt- und bedarfsgerecht gewesen.

Zu Z 5: Es sei immer sein Bestreben gewesen, Höchstpreise zu verrechnen, die allerdings zumutbar sein mussten. Hinsichtlich der W-Beratungen seien die Beratungssätze vorgegeben gewesen.

Gegenstand seiner Beratungen seien Rationalisierungsvorschläge gewesen. Er habe auch im eigenen Betrieb alle EDV-unterstützten Rationalisierungsmöglichkeiten ausgeschöpft. Aus Kostenüberlegungsgründen keine Mitarbeiter angestellt, sondern bei unumgänglichem Bedarf freie Mitarbeiter angestellt.

Der Bw. verwies in der Vorhaltsbeantwortung weiters auf seine "Berufsperioden": Demnach sei seine nebenberufliche EDV-Unterrichtstätigkeit 1995 mit seiner Zwangspensionierung zu

Ende gegangen; er habe dann den Betrieb samt beiden Gewerbescheinen stillgelegt. Daraus folge, dass 1995 ein Betrachtungszeitraum ende.

Abschließend beantragte der Bw. für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der Folge wurden die Berufungen ohne weitere Erhebungsmaßnahmen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

***Seitens des Unabhängigen Finanzsenats wurde erwogen:***

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung, sofern hierüber keine Formalerledigung nach dem ersten Satz dieser Bestimmung zu ergehen hat (Zurückweisung, Zurücknahme- oder Gegenstandsloserklärung), durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides bzw. der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die vom Bw. ausgeübten Betätigungen, aus denen er jeweils Verluste erklärte, steuerlich beachtlich sind oder ob sie Liebhaberei darstellen.

Diesbezüglich erhebt sich die Frage, ob bei Durchführung von Ermittlungen vor Erlassung der hier strittigen Bescheide, mit denen die vom Bw. ausgeübten Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit als abgabenrechtlich irrelevante Liebhaberei eingestuft wurden, diese anders lauten hätten können, dh. insbesondere insgesamt von einer Einkunftsquelle bzw. von Einkunftsquellen bei einzelnen dieser Betätigungen auszugehen gewesen wären.

Die Möglichkeit anders lautender Bescheidinhalte wird vom Unabhängigen Finanzsenat insbesondere aus folgenden Gründen bejaht:

**1.** Der Bw. hat jene Einkünfte, deren Höhe im Veranlagungsweg festzustellen ist, **insgesamt** als solche aus "selbständiger Arbeit" erklärt; dementsprechend erfolgten auch die jeweiligen Veranlagungen. Abgesehen davon, dass diese Einkunftsart – zumindest was Handelstätigkeiten und Programmierungen betrifft – unzutreffend ist (vielmehr handelt es sich diesbezüglich offenkundig um Einkünfte aus Gewerbebetrieb) ist aus den vom Bw. eingereichten Unterlagen auch keine Zuordnung einzelner geltend gemachter Betriebsausgaben zu einzelnen – jeweils parallel ausgeübten, aber untereinander allenfalls in einem losen Zusammenhang stehenden – Tätigkeiten ersichtlich. Somit lassen aber mangels

entsprechender diesbezüglicher Ermittlungen auch die angefochtenen Bescheide keinen Schluss zu, ob bei konkreter Zuordnung einzelner Ausgaben zu bestimmten Betätigungen, einzelne dieser Betätigungen nicht für sich gesehen einen Gewinn abgeworfen und damit jedenfalls keine Liebhaberei dargestellt hätten.

Bereits aus diesem Grund hätte die Vornahme von Ermittlungen anders lautende Einkommensteuerbescheide bewirken können.

**2.** Das Finanzamt ist in den angefochtenen Bescheiden ohne vorhergehendes – nach Außen erkennbares - Ermittlungsverfahren von **Liebhaberei** ausgegangen. Insbesondere hat es – bei unstrittigem Vorliegen von Einkünften i.S.d. § 1 Abs. 1 LVO - keine Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO durchgeführt; auf diese hat es vielmehr erst in einem Vorhalt im Zusammenhang mit dem Berufungsverfahren, also nach Erlassung der strittigen Bescheide, verwiesen.

Nun kann aber bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 LVO gerade das Ergebnis einer Kriterienprüfung dazu führen, dass auch verlustbringende Betätigungen Einkunftsquellen darstellen können, etwa weil Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt wurden. Aus diesem Grund hätten daher, insbesondere in Verbindung mit dem Umstand, dass der Bw. verschiedene Betätigungen ausgeübt hat (siehe 1.), anderslautende Bescheide ergehen können.

**3.** Der Bw. hat außerdem verschiedene **Betriebsausgaben** geltend gemacht, die sich verlusterhöhend ausgewirkt haben und die nach ihrer Bezeichnung näher zu überprüfen gewesen wären.

**a)** So hat er in den Jahren 2001 und 2001 Aufwendungen für „**Mitarbeit**“ geltend gemacht, ohne dass er die Empfänger bezeichnet oder dargestellt hätte, für welche Leistungen diese angefallen sind. Es kann somit auch nicht abschließend gesagt werden, ob diese Honorare beispielsweise an „nahe Angehörige“ geflossen sind und diesfalls auch die hierfür notwendigen Kriterien (ausreichende Publizität, eindeutiger Vertragsinhalt, Fremdüblichkeit der Vereinbarung) eingehalten wurden.

Sollte sich als Folge des Nachholens der Ermittlungen herausstellen, dass die geltend gemachten Aufwendungen an „nahe Angehörige“ geleistet wurden und hiebei die - oben dargestellten – erforderlichen Kriterien nicht eingehalten wurden, wären diese im neu zu erlassenden Erstbescheid jedenfalls nicht bzw. nur zum Teil anzuerkennen, sodass daher aus diesem Grund die ausgewiesenen Verluste beseitigt würden.

**b)** Der Bw. hat weiters u.a. in den Jahren 2001 bis 2003 Aufwendungen für ein **Arbeitszimmer** als Betriebsausgaben geltend gemacht. Da er in diesem Zeitraum auch als Vortragender tätig war, erscheint angesichts der Judikatur, dass für diese Berufsgruppe

derartige Aufwendungen i.d.R. nicht abzugsfähig sind (vgl. etwa VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004), die Betriebskosteneigenschaft als zweifelhaft.

Im weiteren Verfahren wird daher die allfällige Anerkennung des Arbeitszimmers als Betriebsausgabe zunächst davon abhängen, welcher vom Bw. ausgeübten Einkunftsquelle es zuzuordnen ist. Sollte das Arbeitszimmer dem Grunde nach anzuerkennen sein, wird die Abgabenbehörde erster Instanz zu untersuchen haben, ob die konkreten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit (zB. ausschließliche betriebliche Nutzung) vorliegen.

Da somit in mehreren Punkten Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätte erlassen werden können, war die Voraussetzung für eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide nach § 289 Abs. 1 BAO gegeben. Die Unterlassung dahingehender Ermittlungen war aus objektiver Sicht auch wesentlich, weil die vorangeführten Maßnahmen, wie zB. Besichtigung des Arbeitszimmers, weiter reichende Erhebungen erfordern, die infolge ihres Umfanges nur im Organisationsrahmen des Finanzamtes verfahrensökonomisch abzuwickeln sind. Überdies ist Zweck des Instituts des § 289 Abs. 1 BAO die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und Beschleunigung des Berufungsverfahrens (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 289, Tz 5 mit Verweis auf BFH, BStBl 1997 II 541).

Die Abhaltung der vom Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung konnte gemäß § 284 Abs. 3 BAO unterbleiben: gemäß dieser Bestimmung kann nämlich ungeachtet eines entsprechenden Antrages hievon abgesehen werden.

Linz, am 18. Juni 2007