



GZ. RV/1152-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 vom 12. Juli 2001 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 vom 12. Juli 2001 werden wie folgt abgeändert:

Das Einkommen für das Jahr 1999 beträgt 456.237,00 S. Die Einkommensteuerschuld für das Jahr 1999 beträgt 156.518,46 S. Die anrechenbare Lohnsteuer beträgt 181.662,70 S. Festgesetzt wird daher eine Gutschrift in Höhe von 25.144,24 S. Bisher war vorgeschrieben eine Gutschrift in Höhe von 60.293,00 S. Daraus ergibt sich eine Nachforderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid in Höhe von 35.148,76 S. Das entspricht 2.554,36 €. Die Fälligkeit dieser Nachforderung ist der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu entnehmen. Die Fälligkeit der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Nachforderung bleibt davon unberührt.

Das Einkommen für das Jahr 2000 beträgt 315.060,00 S. Die Einkommensteuerschuld für das Jahr 2000 beträgt 67.247,08 S. Die anrechenbare Lohnsteuer beträgt 50.850,78 S. Die Einkommensteuerschuld beträgt daher 16.396,30 S. Bisher war vorgeschrieben eine Einkommensteuerschuld von 0,00 S. Daher ergibt sich eine Nachforderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid in Höhe von 16.396,30 S. Das entspricht 1.191,54 €. Die Fälligkeit dieser Nachforderung ist der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu entnehmen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Herr Dipl.Ing. Rudolf T. hat mit dem Fragebogen vom 14. August 1992 dem Finanzamt bekannt gegeben, dass er voraussichtlich ab 1. Oktober 1992 die Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik aufnehmen wird. Diese Tätigkeit werde neben der Tätigkeit als technischer Angestellter eines großen Unternehmens ausgeübt. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 vom 30. Juni 1993 hat der Berufungswerber die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit einem Verlust iHv. 46.352,12 S bekannt gegeben. Die Bruttoeinnahmen im Jahr 1992 hätten aus dieser selbständigen Tätigkeit 3.056,34 S betragen. Die Betriebsausgaben wurden insgesamt mit 49.408,46 S angesetzt. In diesen Betriebsausgaben waren insbesondere Mitgliedsbeiträge an wissenschaftliche Vereinigungen und Beiträge zu beruflichen Interessensvertretungen iHv. 45.847,76 S enthalten. Nachdem das Finanzamt mit dem vorläufigen Bescheid vom 24. Jänner 1994 lediglich einen Verlust aus selbständiger Arbeit iHv. 4.845,00 S anerkannt hat, wurde schließlich nach Durchführung eines Berufungsverfahrens mit Berufungsvorentscheidung vom 17. März 1994, die dann mit Bescheid vom 4. November 1994 gem. § 293 der Bundesabgabenordnung berichtigt wurde, ein Verlust iHv. 46.565,00 S anerkannt.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1993 vom 8. August 1994 erklärte der Berufungswerber im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik einen Verlust iHv. 27.779,00 S. Die Betriebseinnahmen inklusive Umsatzsteuer haben im Jahr 1993 insgesamt 10.469,34 S betragen. Betriebsausgaben wurden insgesamt iHv. 38.248,00 S

geltend gemacht. Darin waren insbesondere die Kammerumlage für 1993 iHv. 11.730,00 S und die Pflichtversicherung iHv. insgesamt 11.738,00 S enthalten. Nach Durchführung eines Berufungsverfahrens wurden vom Finanzamt mit 2. Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 1995 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit einem Verlust iHv. 27.779,00 S festgesetzt.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 erklärte der Berufungswerber im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik einen Verlust iHv. 17.574,64 S. Die Betriebseinnahmen inklusive Umsatzsteuer haben im Jahr 1994 insgesamt 9.385,36 S betragen. Die Betriebsausgaben wurden mit insgesamt 26.960,00 S bekannt gegeben. In den Betriebsausgaben waren die Kammerumlage für das Jahr 1994 iHv. 12.100,00 S und die Pflichtversicherung iHv. 12.360,00 S enthalten. Mit dem vorläufigen Einkommensteuerbescheid vom 11. Jänner 1996 wurde der geltend gemachte Verlust iHv. 17.575,00 S anerkannt.

Mit den Bescheiden vom 12. Juli 2001 wurden die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 1992, 1993 und 1994 für endgültig erklärt.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 vom 25. August 1996 erklärte der Berufungswerber neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik selbständige Einkünfte in Höhe eines Verlustes von 15.973,10 S. Die Betriebseinnahmen inklusive Umsatzsteuer haben im Jahr 1995 insgesamt 12.355,90 S betragen. Die Betriebsausgaben haben insgesamt 28.329,00 S betragen. Die Betriebsausgaben haben insbesondere die Kammerumlage für 1995 iHv. 12.100,00 S und die Pflichtversicherung iHv. 12.360,00 S beinhaltet.

Mit Schreiben vom 28. August 1996 hat das Finanzamt dem Berufungswerber vorgehalten, dass er seit Betriebsbeginn nur Verluste erklärt hätte. Dazu wurde er befragt, wie die Umsatzentwicklung aussehe und wann mit Gewinnen aus der Tätigkeit gerechnet werden kann. Weiters wurde festgestellt dass beabsichtigt sei die Tätigkeit steuerlich als "Liebhaberei" zu beurteilen, falls weiterhin nur Verluste erklärt werden. Der Berufungswerber wurde ersucht, eine Prognosevorschau zu übermitteln. Dazu hat der Berufungswerber im Schreiben vom 1. Oktober 1996 bekannt gegeben, dass für Ziviltechniker ohne Unterschied die vom Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten festgesetzten Honorarrichtlinien und Honorarsätze gelten. Das bedinge eine Gleichpreisigkeit der angefragten Leistungen auch bei verschiedenen Anbietern. Damit sei ein Verdrängungswettbewerb unter den Mitbewerbern auf Basis des Preisniveaus praktisch ausgeschlossen und der Wettbewerb verlagere sich nach

anderen Kriterien. Es sei damit verständlich, dass unter diesen Voraussetzungen der Aufbau eines Kundenstockes besonders zeitaufwendig verläuft. In seinem konkreten Fall erwarte er eine kostendeckende Betriebsführung in zwei bis drei Jahren.

Mit dem gem. § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 vom 31. Oktober 1996 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärungsgemäß berücksichtigt. Das Finanzamt hat jedoch mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 (Endgültigkeitserklärung gem. § 200 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung) vom 12. Juli 2001 den Verlust in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik nicht anerkannt und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 0,00 S festgestellt. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass seit Beginn der Tätigkeit als Zivilingenieur im Jahr 1992 überwiegend Verluste erklärt wurden. Da somit kein Gesamtgewinn erzielt wurde, sei die Tätigkeit mit Ausnahme der ersten drei Jahre (Anlaufverluste) als Liebhaberei einzustufen.

In der gegenständlichen Berufung vom 10. August 2001 führte der Berufungswerber dazu aus, wie aus der Einkommensentwicklung im ersten Halbjahr 2000 zu entnehmen sei, wäre mit einem positiven Betriebsergebnis der selbständigen Tätigkeit für dieses Jahr zu rechnen gewesen. Diese Entwicklung wäre unter den bis dahin geltenden Voraussetzungen auch für die kommenden Jahre vorhersehbar gewesen. Er hätte seine selbständige Tätigkeit als Zivilingenieur im abgelaufenen Jahr 2000 deshalb eingestellt und eine diesbezügliche Befugnis als ruhend gemeldet, weil ein wesentlicher Kostenfaktor in seinem Businessplan eine unvorhersehbare Änderung erfuhr. Die bisherige jahrzehntelange Regelung hinsichtlich der Altersversorgung hätte zum Inhalt, dass gleichzeitig unselbständig erwerbstätige Ziviltechniker mit entsprechender Pflichtversicherung gemäß ASVG keine Beiträge zur sogenannten Wohlfahrtseinrichtung der Ziviltechniker leisten mussten. Mit der Neuregelung der Wohlfahrtseinrichtung 2000 sei diese Festlegung überraschenderweise gestrichen worden. Die nunmehr bestehende Beitragspflicht an den Pensionsfonds der Ingenieurkammer hätte daher nicht nur ihn völlig überraschend und unvorbereitet getroffen. Ab Juli 2000 hätte die neue Beitragspflicht in seinem Falle Mehrkosten von monatlich 12.000,00 S verursacht. Auf eine in Ablichtung beigelegte Beitragsvorschrift wurde hingewiesen. Damit wäre die ursprüngliche Prognose eines positiven Betriebsergebnisses für das Jahr 2000 und folgende nicht mehr aufrechtzuerhalten gewesen. Da die geschilderte Entwicklung vollständig außerhalb seines Einflussbereiches gelegen wäre und zudem infolge ihrer Unvorhersehbarkeit keine zielführenden Korrekturmaßnahmen offen ließ, wäre die erfolgreiche Weiterführung seiner selbständigen Tätigkeit kurzfristig nicht mehr zu erreichen gewesen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 vom 22. August 1997 erklärte der Berufungswerber neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik stehenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit einem Verlust iHv. 31.726,20 S. Die Betriebseinnahmen haben im Jahr 1996 insgesamt 4.321,08 S betragen. Die Betriebsausgaben wurden mit insgesamt 36.048,00 S angegeben. Die Kammerumlage hat im Jahr 1996 12.670,00 S, die Pflichtversicherung 14.408,00 S betragen. Ergänzend führte der Berufungswerber an, dass durch die Verzögerung bei der Erteilung eines größeren Auftrages im Jahr 1996 noch ein größerer Abgang in Kauf genommen werden musste. Für das Jahr 1997 betrage der Auftragsstand ca. 100.000,00 S.

Das Finanzamt hat mit dem gem. § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 vom 27. November 1997 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärungsgemäß festgestellt. Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 (Endgültigkeitserklärung gem. § 200 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung) vom 12. Juli 2001 hat das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 0,00 S festgestellt. In der Begründung hat das Finanzamt auf die Begründung zum Vorjahresbescheid hingewiesen.

In der gegenständlichen Berufung vom 10. August 2001 hat der Berufungswerber auf die Begründung seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 hingewiesen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 vom 4. August 1998 hat Herr Dipl.Ing. Rudolf T. neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik einen Gewinn iHv. 55.593,00 S erklärt. Aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Kalenderjahr 1997 geht hervor, dass die Betriebseinnahmen insgesamt 105.584,40 S betragen haben. Die Betriebsausgaben haben insgesamt 49.991,00 S betragen. Die Kammerumlage hat im Jahr 1997 12.890,00 S und die Pflichtversicherung 14.985,00 S betragen.

Das Finanzamt hat mit dem gem. § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 29. September 1998 eine erklärungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer vorgenommen. Im angefochtenen Bescheid (Endgültigkeitserklärung gem. § 200 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung) vom 12. Juli 2001 hat das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 0,00 S festgestellt.

In der Begründung hat das Finanzamt auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

In der gegenständlichen Berufung vom 10. August 2001 hat der Berufungswerber auf die Ausführungen seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 verwiesen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 vom 22. März 1999 hat der Berufungswerber neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Zivilingenieur einen Verlust iHv. 1.035,80 S bekannt gegeben. Aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Kalenderjahr 1998 geht hervor, dass die Betriebseinnahmen insgesamt 38.973,20 S betragen haben. Die Betriebsausgaben haben insgesamt 40.009,00 S betragen. Bei den Betriebsausgaben waren insbesondere die Kammerumlage für das Jahr 1998 und die Pflichtversicherung iHv. insgesamt 27.890,00 S berücksichtigt. Mit dem gem. § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 27. April 1999 hat das Finanzamt eine erklärungskonforme Veranlagung vorgenommen. Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid vom 12. Juli 2001 (Endgültigkeitserklärung gem. § 200 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung) die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 0,00 S festgestellt. In der Begründung wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

In der gegenständlichen Berufung vom 10. August 2001 hat der Berufungswerber auf die Begründung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 verwiesen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 vom 10. April 2000 hat der Berufungswerber neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik einen Verlust iHv. 25.798,00 S erklärt. In der der Einkommensteuererklärung beigelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik im Kalenderjahr 1999 hat der Berufungswerber Betriebseinnahmen iHv. 25.809,40 S angeführt. Die Betriebsausgaben haben insgesamt 51.607,70 S betragen. Die Betriebsausgaben haben insbesondere die Kammerumlage und die Pflichtversicherung iHv. insgesamt 30.550,00 S beinhaltet. Im Zusammenhang mit seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat der Berufungswerber die Anerkennung von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, iHv. 86.465,60 S beantragt. Diese Werbungskosten setzten sich lt. der der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 beigelegten Aufstellung vom 9. April 2000 wie folgt zusammen:

1. Interessensvertretungen, Berufsverbände insgesamt 920,00 S
2. Fortbildungskosten (Lehrgang "Technische Dokumentation" an der Donau-Universität Krems insgesamt 85.545,60 S

Gesamtsumme der Werbungskosten: 86.465,60 S

Der Fortbildungslehrgang an der Donau-Universität Krems wurde lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 im Zeitraum vom 10. September 1999 bis 8. Dezember 1999 absolviert. Aus dem dem Finanzamt im elektronischen Weg übermittelten Lohnzettel der Firma E. GmbH geht hervor, dass der Berufungswerber im Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis 30. Juni 1999 bei dieser Firma beschäftigt war. Der Berufungswerber hat ab 1. August 1999 bis 4. Oktober 1999 bzw. vom 14. Oktober 1999 bis 30. November 1999 Arbeitslosengeld vom Arbeitsmarktservice Österreich bezogen. Vom 1. Dezember 1999 bis 31. Dezember 1999 hat der Berufungswerber einen Pensionsvorschuss vom Arbeitsmarktservice Österreich bezogen. Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid vom 12. Juli 2001 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 0,00 S festgestellt. Ansonsten wurde die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 erklärungsgemäß durchgeführt.

In der gegenständlichen Berufung vom 10. August 2001 hat der Berufungswerber auf seine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 verwiesen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 vom 15. Mai 2001 hat der Berufungswerber die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit einem Verlust von 22,00 S angegeben. Weiters hat er ausgeführt, dass er bei seiner Gattin in den Monaten Juli bis Dezember 2000 in einem Dienstverhältnis gestanden sei. Die Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen wurden mit 1.040,00 S angegeben. Weiters hat der Berufungswerber als Werbungskosten die Fortbildungskosten im Zusammenhang mit dem Lehrgang an der Donauuniversität Krems "Technische Dokumentation" geltend gemacht. Der Lehrgang wurde im Zeitraum vom 14. Februar 2000 bis 6. Juni 2000 absolviert. Als Sonderausgaben machte der Berufungswerber freiwillige Beiträge und Prämien zu Lebens-, Kranken- und Unfallversicherungen iHv. 24.870,00 S geltend. Als weitere Sonderausgabe führte er Kirchenbeiträge iHv. 1.000,00 S an. In der der Einkommensteuererklärung beigelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik im Kalenderjahr 2000 hat der Berufungswerber Betriebseinnahmen iHv. 48.652,30 S angeführt. Die Betriebsausgaben haben insgesamt

48.674,02 S betragen. Die Betriebsausgaben haben insbesondere die Kammerumlage 2000 iHv. 10.635,00 S und die Pflichtversicherung iHv. 5.251,00 S beinhaltet.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 0,00 S festgestellt. Weiters wurden keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei der Berechnung des Einkommens berücksichtigt.

In der gegenständlichen Berufung vom 10. August 2001 hat er auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 verwiesen.

Am 5. Juli 2002 wurde dem Finanzamt ein von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten ausgefertigter Lohnzettel für den Zeitraum 1. Jänner 2000 – 31. Dezember 2000 im elektronischen Weg übermittelt. Nach diesem Lohnzettel haben die Bruttobezüge 23.846,20 €, die Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 3.406,60 €, die insgesamt einbehaltenen Sozialversicherungsbeträge 894,18 €, die steuerpflichtigen Bezüge 19.673,16 € und die einbehaltene Lohnsteuer 3.695,47 € betragen. Am 16. Jänner 2003 ist ein von der Gattin des Berufungswerbers ausgestellter Lohnzettel über den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 2000 dem Finanzamt übermittelt worden. Darin wurden die Bruttobezüge mit 54.409,00 S und die steuerpflichtigen Bezüge mit 54.409,00 S angeführt. Neben diesen Lohnzetteln wurden dem Finanzamt auch Meldungen des Arbeitsmarktservice Österreich über die im Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000 erhaltenen Pensionsvorschüsse übermittelt.

Nach Einsichtnahme in die bezughabenden Akten wurde dem Berufungswerber vom Referenten des unabhängigen Finanzsenates mit Schreiben vom 7. August 2003 folgender Vorhalt übermittelt:

- "1) Sie haben im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik bekannt gegeben, dass Sie in den Jahren 1999 und 2000 für das Institut für sozialwissenschaftliche Forschung Dr. Marlies T. tätig waren. Sie werden diesbezüglich ersucht, die von Ihnen gelegten Honorarnoten, aus denen auch die von Ihnen ausgeführten Leistungen hervorgehen (insbesondere die Honorarnoten Nr.: 118/99, 119/2000, 120/2000, 121/2000, 122/2000, 123/2000 und 124/2000) zur Einsichtnahme vorzulegen.
- 2) Bei der Kriterienprüfung iSd des § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (BGBl. 1993/33 idgF.) im Zusammenhang mit Ihrer selbstständigen Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik sind insbesondere folgende Punkte zu beachten:



- a) Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
- b) Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
- c) Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
- d) marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
- e) marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
- f) Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

**zu a und b):**

In den Jahren 1992, 1993, 1994, 1995, 1996 und 1999 übersteigen bzw. erreichen die Verluste die Umsätze. Der im Jahr 1997 erzielte Gewinn von 55.593,00 S ist im Verhältnis zu den in den Jahren 1992 bis 2000 angefallenen Verlusten zu beachten (insgesamt 166.466,00 S). Es ergibt sich somit ein Gesamtverlust aus ihrer Tätigkeit als Zivilingenieur in Höhe von 110.873,00 S. Die Gewinne bzw. Verluste in den Jahren 1992 bis 1995 wurden vom Finanzamt auf Grund Ihrer Einnahmen- Ausgabenrechnungen wie folgt festgestellt:

<i>Jahr</i>	<i>Gewinn/Verlust</i>	<i>Umsätze (brutto)</i>
1992	-46.565,00 S	3.056,34
1993	-27.779,00 S	10.469,34
1994	-17.575,00 S	9.385,36
1995	-15.973,00 S	12.355,90
1996	-31.726,00 S	4.321,80
1997	+55.593,00 S	105.584,40
1998	-1.028,00 S	38.973,20
1999	-25.798,00 S	25.809,40
2000	-22,00 S	48.652,30

**zu c):**

Die Ursache, dass im Gegensatz zu vergleichbaren Unternehmen kein Gewinn erzielt

wurde, dürfte nach der Aktenlage darin liegen, dass Sie die Tätigkeit als Ziviltechniker für Elektrotechnik nur im untergeordneten Ausmaß ausgeübt haben. Dass die wesentliche Arbeitskapazität für die leitende Funktion bei der Fa. E. GmbH aufgegangen ist, darauf weist insbesondere Ihr Schreiben vom 29. Jänner 1995 hin, wonach Ihre Arbeitszeit etwa dreimal pro Woche zwischen 19.30 Uhr und 20.00 Uhr geendet hat. Sie werden daher eingeladen darzulegen, welche Stellung Sie konkret bei der Fa. E. GmbH innegehabt haben und wie hoch die durchschnittliche Arbeitsbelastung war (Überstunden, Dienstreisen, ...). Wie viel Zeit haben Sie jährlich durchschnittlich für Ihre Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik aufgewendet?

**zu d):**

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung zur Einkommensteuer 1995 (Schreiben vom 1. Oktober 1996) haben Sie angeführt, dass der Aufbau eines Kundenstockes sehr zeitaufwändig sei. Während Ihrer Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik (1992 bis 2000) haben Sie lediglich sechs verschiedene Kunden betreut. Das Auftragsvolumen Ihrer Kunden war – abgesehen von der R. AG, die auch ursächlich für den Gewinn im Jahr 1995 war – relativ gering. Maßnahmen zum Aufbau eines größeren Kundenstockes sind nicht aktenkundig. Es stellt sich daher die Frage, wie nachhaltig Sie den Aufbau eines Kundenstockes betrieben haben bzw. welche Maßnahmen Sie im diesem Zusammenhang gesetzt haben.

**zu e):**

Die Preisgestaltung war auf Grund der vom Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten festgesetzten Honorarrichtlinien vorgegeben, sodass dieses Kriterium im gegenständlichen Fall nicht näher zu beachten ist.

**zu f:)**

Über Bemühungen Ihrerseits, die Ertragslage zu verbessern ist nichts aktenkundig. Aufgefallen ist lediglich, dass – unabhängig von der ab Juli 2000 eintretenden Beitragspflicht zur sog. Wohlfahrtseinrichtung - schon die Fixkosten (Kammerumlage und Pflichtversicherung) in den Jahren 1993, 1994, 1995, 1996 und 1999 die laufenden Einnahmen überschritten haben.

- 3) Ohne ein Ergebnis einer abschließenden Beurteilung vorweg zu nehmen, könnte sich ergeben, dass ihre Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik nicht als Einkunftsquelle anzusehen ist [Annahme von Liebhaberei iSd. Liebhabereiverordnung (BGBl. 1993/33

idgF.)). In diesem Fall ist im Jahr 1995 eine Betriebsaufgabe zu unterstellen. Mangels anderer Unterlagen wird der Aufgabegewinn gemäß § 184 der Bundesabgabenordnung (BAO) mit 0,00 S geschätzt. Sollten Sie ohne sich für das weitere Verfahren zu präjudizieren anderer Auffassung sein, müssten Sie eine Ermittlung des Aufgabegewinnes/-verlustes vorlegen.

- 4) Im Zusammenhang mit Ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit machten Sie im Jahr 1999 und 2000 Fortbildungskosten (Lehrgang "Technische Dokumentation" an der Donau-Universität in Krems) geltend. Ihre nichtselbstständige Tätigkeit bei der Fa. E. GmbH hat mit 30. Juni 1999 geendet. Der Fortbildungskurs wurde ab September 1999 bis Juni 2000 besucht. Bis 31. Dezember 1999 haben Sie keine nichtselbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt. Ab 1. Juli 2000 waren Sie lediglich geringfügig bei Ihrer Gattin beschäftigt. Weiters haben Sie vom 1. August bis 30. November 1999 Arbeitslosengeld vom Arbeitsmarktservice bzw. in weiterer Folge ab 1. Dezember 1999 einen Pensionsvorschuss vom Arbeitsmarktservice und dann einen Pensionsbezug der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten erhalten. Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten ist ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten Tätigkeit. Dieser ist grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn die Bildungsmaßnahmen gleichzeitig mit der ausgeübten Tätigkeit erfolgen. Da Sie Ihre Tätigkeit bei der Fa. E. GmbH mit 1. Juli 1999 eingestellt haben, bestehen Zweifel am Zusammenhang der von Ihnen als Werbungskosten geltend gemachten "Fortbildungskosten" mit der Einkünfteerzielung. Sie werden eingeladen, Veranlassungszusammenhang mit einer von Ihnen ausgeübten Tätigkeit glaubhaft zu machen und dazu insbesondere folgende Fragen beantworten:
- a) Mit welcher konkreten Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften stand dieser Fortbildungslehrgang im Zusammenhang (zB.: Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik, welches Dienstverhältnis)?
  - b) Aus welchen Gründen haben Sie Ihre Tätigkeit bei der Fa. Elin E. GmbH eingestellt (zB.: Angabe von Kündigungsgründen, ...)?
  - c) Wann haben Sie Ihr Pensionsgesuch eingereicht?
  - d) Welchen konkreten Inhalt hat der Lehrgang "Technische Dokumentation" an der Donau-Universität in Krems (zB.: Lehrgangsprogramm, Lehrgangsziele, ...) gehabt?

e) Welche Zugangsvoraussetzungen (zB. abgeschlossenes Studium, Berufserfahrung, ...) waren für diesen Lehrgang erforderlich?

- 5) Bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2000 mit dem angefochtenen Bescheid vom 12. Juli 2001 wurden die von Ihnen im Jahr 2000 erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nicht berücksichtigt, da dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Abgabefestsetzung die entsprechenden Lohnzettel noch nicht übermittelt waren. Aus den beiliegenden Unterlagen geht hervor, welche Leistungen des Arbeitsmarktservices Austria Sie erhalten haben. Der am 16. Jänner 2003 übermittelte Lohnzettel Ihrer Arbeitgeberin Dr. Marlies T. und der am 5. Juli 2002 übermittelte Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten werden zur Kenntnis gebracht. Diese Unterlagen sind bei der Einkommensteuerfestsetzung im Zuge des Berufungsverfahrens zu berücksichtigen."

Der dazu eingebrachten Stellungnahme vom 27. August 2003 hat der Berufungswerber Ablichtungen der gegenüber seiner Gattin ausgestellten Honorarnoten vorgelegt. Weiters hat er zum Vorhalt vom 7. August 2003 Folgendes ausgeführt:

- zu 2c: Selbstverständlich wäre der Arbeitseinsatz für die Tätigkeit als Ziviltechniker während seiner Aktivzeit bei der E. GmbH vergleichsweise geringer. Diesbezüglich könne von einem durchschnittlichen Stundenaufwand ausschließlich für die Tätigkeit als Ziviltechniker von 150 bis 200 Stunden ausgegangen werden. Langfristig sei geplant gewesen, die Basis für die erfolgreiche selbständige Tätigkeit soweit zu entwickeln und auszubauen, dass ab dem Jahre 2002 mit einer tragfähigen Geschäftsentwicklung gerechnet und in der Folge die unselbstständige Tätigkeit bei Fa. E. GmbH aufgegeben werden konnte. Mit massiver Nötigung seitens des Dienstgebers E. GmbH zu einem frühest möglichen Pensionsantritt sei ja überdies generell zu rechnen gewesen. Zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Fa. E. GmbH hätte er die Position eines Bereichsleiters (Sparte: Energieversorgungsunternehmen) bekleidet. Die dabei viele Jahre lang intensiv gepflegten Kontakte mit namhaften Vertretern des Energiebereiches hätten beste Voraussetzungen für eine erfolgreiche Umsetzung meines Konzeptes für die freiberufliche Tätigkeit geschaffen. Sein Dienstvertrag bei der Fa. E. GmbH hätte keine separate Abgeltung eventuell geleisteter Überstunden vorgesehen, sodass diesbezügliche Aufzeichnungen auch nicht geführt wurden. Dienstreisen hätten sich generell in einem der Position entsprechenden Rahmen

bewegt, wobei die jährliche Kilometerleistung meist unterhalb der 20.000 km-Marke blieb.

- zu 2d: Es hätten sich im Rahmen der unselbständigen Tätigkeit eine Vielzahl potentieller Kundenbeziehungen eröffnet, die insgesamt ein äußerst positives Szenarium für eine erfolgreiche Tätigkeit als Ziviltechniker abgaben. Die sich konkret daraus entwickelnden Auftragschancen seien auch unmittelbar genutzt worden, obwohl die Interessen und dienstlichen Auflagen des Dienstgebers E. GmbH berücksichtigt werden mussten. Diesbezügliche Behinderungen wären natürlich nicht von der Hand zu weisen. Andererseits seien die Vorteile, die aus seiner unselbstständigen Tätigkeit im Sinne nachhaltiger Maßnahmen zum Aufbau von Kundenbeziehungen resultierten, weitestgehend ausgenutzt worden - sei es durch die Teilnahme an wichtigen Fachkonferenzen und Vortragsveranstaltungen, oder sei es durch die Mitgliedschaft bei Entscheidungs- und Beratungsgremien im Rahmen energiewirtschaftlicher Institutionen.
- zu 2f: Er halte fest, dass die bei den jeweiligen Veranstaltungen und Anlässen anfallenden Kosten als Aufwand überwiegend seiner nichtselbstständigen Tätigkeit angelastet wurden, was sehr wohl dem "Bemühen um Verbesserung der Ertragslage" gutgeschrieben werden sollte.
- zu 4a: Der Fortbildungslehrgang "Technische Dokumentation" an der Donau-Universität in Krems sei im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Ziviltechniker belegt worden und hätte der Vermittlung der aktuell geforderten Fähigkeiten bei der Erstellung technischer Berichte, Gutachten, Prüfprotokolle, Zeichnungen etc. gedient.
- zu 4b: Die Auflösung des Dienstverhältnisses sei im beiderseitigen Einvernehmen erfolgt. Unmittelbare Kündigungsgründe seien nicht genannt worden.
- zu 4c: Der Pensionsantrag sei am 25. November 1999 gestellt worden.
- zu 4d: Der Lehrgang "Technische Dokumentation" sei ein postgradualer Universitätslehrgang gewesen. Ziel des Lehrganges wäre es, das Produkt "Technische Dokumentation" im Rahmen der rechtlichen Bedingungen (Produkthaftungsgesetz, EU- Richtlinien, Gesetze, Verordnungen und Normen) zu einem schlagkräftigen Kommunikationsmittel auf Basis multimedialer Ansätze zu entwickeln. Die inhaltlichen Schwerpunkte wurden dargestellt.

zu 4e: Eine abgeschlossene Fachausbildung und eine mehrjährige Erfahrung in technischer Dokumentation seien Voraussetzung.

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

Gemäß § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988.

Nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 (LVO), liegen Einkünfte 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 LVO) zu erzielen, und - nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) 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).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung 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.

Bei der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen. Der Einkunfts-begriff ist steuerertragsorientiert. Unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquellen-eigenschaft ist damit die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Unvorhersehbar gewordene Ausgaben, die auch zu einer nicht beabsichtigten Beendigung der Tätigkeit führen können, können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Tätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen, ohne dass dies schon allein gegen die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen würde. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit (bei der konkret gewählten Art der Bewirtschaftung) zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigkeit nach einem solchen Erfolg hat demnach als Tatbestands-voraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Kommentar, Band 3, 20/9). Im Zuge der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung ist bei der Beurteilung des Ausmaßes der Verluste insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierende Verluste einzustufen sind. Dabei ist das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten. Im gegenständlichen Fall sind während der Tätigkeit des

Berufungswerbers als Zivilingenieur für Elektrotechnik folgende Gewinne bzw. Verluste angefallen:

<i>Jahr</i>	<i>Gewinn/Verlust</i>
1992	-46.565,00 S
1993	-27.779,00 S
1994	-17.575,00 S
1995	-15.973,00 S
1996	-31.726,00 S
1997	+55.593,00 S
1998	-1.028,00 S
1999	-111.343,60 S
2000	-16.929,10 S

In den Jahren 1999 und 2000 ist zu beachten, dass die Verluste um 85.545,60 S (1999) und 16.907,10 S (2000) zu erhöhen waren. Die Erhöhung hatte zu erfolgen, da der Berufungswerber einen Fortbildungslehrgang "Technische Dokumentation" an der Donau-Universität in Krems absolviert hat, der nach dessen Angaben in der Stellungnahme vom 27. August 2003 im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Ziviltechniker belegt wurde. Die Berücksichtigung dieser Kosten hat daher im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik zu erfolgen. Bisher waren diese Kosten als Werbungskosten im Zusammenhang mit den lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt worden. Da diese Aufwendungen jedoch nicht im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit stehen, können diese nicht als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt werden. Vielmehr sind diese als "Betriebsausgaben" im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Ziviltechniker anzusetzen. Den angeführten Gewinnen bzw. Verlusten aus der Tätigkeit als Ziviltechniker stehen folgende Umsätze gegenüber:

<i>Jahr</i>	<i>Umsätze (brutto)</i>
1992	3.056,34
1993	10.469,34
1994	9.385,36



1995	12.355,90
1996	4.321,80
1997	105.584,40
1998	38.973,20
1999	25.809,40
2000	48.652,30

Auffallend ist, dass in den Jahren 1992, 1993, 1994, 1995, 1996 und 1999 die Verluste die Umsätze übersteigen bzw. erreichen. Dieses Kriterium für sich betrachtet spricht für die Annahme von Liebhaberei (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, Tz 31, der die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung zitiert).

Bei der Prüfung des Verhältnisses der Verluste zu den Gewinnen ist zu untersuchen, ob Gewinne, die nach oder während der Verlustphasen anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Im gegenständlichen Fall wurde nur in einem einzigen Veranlagungsjahr, nämlich im Jahr 1997, ein Gewinn von 55.593,00 S erzielt. Dieser Gewinn ist insbesondere auf einen Auftraggeber zurückzuführen. Während dem Berufungswerber im Jahr 1997 von diesem Auftraggeber 92.000,00 S zugeflossen sind, ist aus den Aufträgen bei anderen Kunden lediglich ein Zufluss von 13.584,40 S zu verzeichnen. Dieser einmalige "Großauftrag" ist daher als einmaliges Ereignis anzusehen und bei der Liebhabereibetrachtung nicht näher zu berücksichtigen. Über den gesamten Zeitraum der Betätigung des Berufungswerbers als Zivilingenieur für Elektrotechnik sind Verluste iHv. insgesamt 213.325,70 S angefallen (1992 – 2000). Dem steht ein einmaliger Gewinn im Jahr 1997 iHv. 55.593,40 S gegenüber, der auf einen einzelnen Auftraggeber zurückzuführen ist. Trotz dieses "Zufallsgewinnes" ist die Tendenz erkennbar, dass bei der Art der Bewirtung des Berufungswerbers auf Dauer gesehen mit keinen Gewinnen zu rechnen war. Es spricht daher das Verhältnis der Verluste zum erzielten einmaligen Gewinn für die Annahme von Liebhaberei.

Der Berufungswerber hat seinen Arbeitseinsatz in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Ziviltechniker mit durchschnittlich 150 bis 200 Stunden jährlich angeführt. Angesichts des Umstandes, dass der Berufungswerber bei der E. GmbH in leitender Position tätig war (Bereichsleiter für die Sparte Energieversorgungsunternehmen) ist die Tätigkeit als Zivilingenieur als untergeordnete Tätigkeit anzusehen. Zwar führt der Berufungswerber an, dass er Geschäftsverbindungen, die er im Zuge seiner nichtselbständigen Tätigkeit geknüpft

hat, auch in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Ziviltechniker genützt hat. Dem steht jedoch gegenüber, dass er während seiner Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik (1992 – 2000) lediglich mit sechs verschiedenen Kunden Aufträge abgewickelt hat. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang noch, dass er im letzten Jahr seiner Tätigkeit als Zivilingenieur (2000), also nach seiner Kündigung bei der Fa. E. GmbH ausschließlich für seine Gattin tätig war. Die Ursache, warum der Berufungswerber überwiegend Verluste aus seiner Tätigkeit als Zivilingenieur erzielt hat, ist wohl darin gelegen, dass er nur für einen sehr kleinen Kundenstock tätig war und in Relation zu seiner hauptberuflichen Tätigkeit nur eine untergeordnete Anzahl von Stunden aufgewendet hat. Der Berufungswerber erwähnt in der Stellungnahme vom 27. August 2003, dass sich im Rahmen seiner unselbständigen Tätigkeit eine Vielzahl potentieller Kundenbeziehungen eröffnet hätte, die insgesamt ein äußerst positives Szenarium für eine erfolgreiche Tätigkeit als Ziviltechniker abgaben. Die sich konkret daraus entwickelten Auftragschancen seien auch unmittelbar genützt worden, obwohl die Interessen und dienstlichen Auflagen seines Dienstgebers berücksichtigt werden mussten. Eine diesbezügliche Behinderung wäre natürlich nicht von der Hand zu weisen. Der Aufbau einer Vielzahl potentieller Kundenbeziehungen ist jedoch zu bezweifeln, zumal sich die Tätigkeit des Berufungswerbers lediglich auf einen sehr kleinen Kundenkreis konzentriert hat. Weiters räumt der Berufungswerber selbst ein, dass er aufgrund dienstrechtlicher Auflagen in der Ausübung seiner selbständigen Betätigung behindert war. Dies weist darauf hin, dass dem Berufungswerber eine ertragsorientierte Ausübung des Berufes als Ziviltechniker gar nicht möglich war, solange er in einem Dienstverhältnis zur E. GmbH gestanden ist. Die vom Berufungswerber in der Stellungnahme vom 27. August 2003 angeführten Vorteile, die aus seiner unselbständigen Tätigkeit im Sinne nachhaltiger Maßnahmen zum Aufbau von Kundenbeziehungen resultierten, haben sich in den konkret verwirklichten Geschäftsbeziehungen jedoch nicht niedergeschlagen, zumal der Berufungswerber zum Ende seiner Ziviltechnikertätigkeit lediglich nur mehr für seine Gattin Aufträge erledigt hat.

Wenn der Berufungswerber in der gegenständlichen Berufung darauf hinweist, dass erst durch die unerwartete und unvorhersehbare ab Juli 2000 eintretende Verpflichtung zur Beitragsleistung an einen Pensionsfonds die Ertragsfähigkeit der Tätigkeit als Zivilingenieur abhanden gekommen ist, so ist ihm entgegen zu halten, dass schon in den Jahren 1992, 1993, 1994, 1995, 1996 und 1999 die Betriebseinnahmen niedriger als die Fixkosten (Kammerumlage und Pflichtversicherung) waren. Allein dies weist schon darauf hin, dass die Tätigkeit als Zivilingenieur für Elektrotechnik nicht ertragsorientiert ausgeübt wurde.

Aus diesem Gesamtbild ergibt sich, dass durch die Art, wie der Berufungswerber seine Ziviltechnikertätigkeit ausgeübt hat, nicht von einer Ertragsorientierung auszugehen ist. Die Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung hat ergeben, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers als Zivilingenieur für Elektrotechnik in den berufungsgegenständlichen Veranlagungszeiträumen (Kalenderjahre 1995 bis 2000) nicht von der Absicht getragen war, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Somit sind die geltend gemachten Verluste bzw. der im Jahr 1997 bekannt gegebene Gewinn bei der Einkommensteuerfestsetzung nicht zu berücksichtigen.

Die Berufung ist aus diesen Gründen insgesamt abzuweisen. Für die Jahre 1995 – 1998 ergibt sich keine Änderung gegenüber den angefochtenen Bescheiden. Für das Jahr 1999 war zu berücksichtigen, dass die im Zuge des angefochtenen Bescheides anerkannten "Werbungskosten" im Zusammenhang mit der Fortbildung an der Donau-Universität in Krems eigentlich im Zuge der Tätigkeit als Zivilingenieur angefallen sind. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Tätigkeit stehen, die als Liebhaberei eingestuft wurde, sind gem. § 20 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, Tz 152).

Auch bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 sind die mit der Liebhaberei zusammenhängenden Fortbildungskosten nicht abzugsfähig. Zu berücksichtigen sind jedoch die inzwischen eingelangten Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten und der Gattin des Berufungswerbers.

Die Fälligkeit der auf Grund der Berufungsentscheidung anfallenden Einkommensteuernachforderungen für die Jahre 1999 und 2000 ergibt sich aus § 210 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Die Berechnung der Einkommensteuer für 1999 und 2000 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Beilagen: Berechnungsblatt für das Kalenderjahr 1999

Gegenüberstellung Hoch-/Kontrollrechnung für das Kalenderjahr 1999

Berechnungsblatt für das Kalenderjahr 2000

Linz, 25. September 2003