



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dkfm. Freund & Partner StB GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 werden abgeändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2000 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

In ihrem Bericht über eine beim Bw betreffend die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung hielt die Prüferin unter Tz 15 ua fest, der Bw sei ein international anerkannter Universitätsprofessor für ein näher genanntes Fachgebiet, der weltweit zu Vorträgen eingeladen werde. Bis zu seiner Pensionierung per 30.9.1997 sei er als Universitätsprofessor in einem lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnis an der Universität tätig gewesen. Nach seinem Übertritt in den offiziellen Ruhestand habe er sporadisch Vorträge gehalten, für die er entweder nur geringe oder gar keine Einnahmen erzielt habe. Laut Angaben des Bw arbeite er leidenschaftlich gerne, auch ohne Entlohnung. Für den Prüfungszeitraum seien für 1998 und 1999 aus nichtselbständiger Arbeit keine Aktivbezüge, Einkünfte aus Vortragstätigkeit (selbständige Arbeit) sowie Hausvermietung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) erklärt worden. Die insgesamt anfallenden Werbungskosten seien auf die Einkunftsarten verteilt worden. Dazu sei festzustellen, dass bei den "Nicht-Aktivbezügen" keine nennenswerten Werbungskosten (außer Gewerkschaftsbeiträge) entstehen könnten, die zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienten. Bei der Vermietungstätigkeit seien die Kosten der Hausverwaltung abgesetzt worden, welche die Verwaltung nahezu ausschließlich durchführe, sodass nur geringe in diesem Zusammenhang anfallende Kosten in Frage kämen. Die geltend gemachten Ausgaben könnten daher begrifflich nur mit der Vortragstätigkeit im Zusammenhang stehen. Aus der Vortragstätigkeit stünden einander folgende Einnahmen und Werbungskosten gegenüber:

	1997	1998	1999
Einnahmen	11.570,40 S	48.974,60 S	7.839,82 S
Werbungskosten	354.616,00 S	352.873,30 S	408.638,01 S

Wie aus der Relation Einnahmen zu Ausgaben ersichtlich sei, könnten diese Beträge die angefallenen Werbungskosten in keiner Weise rechtfertigen. Wenn also der Bw bereit sei, dermaßen hohe Kosten aufzuwenden, und damit so (relativ) geringe Einnahmen zu erzielen, dokumentiere er damit selbst, dass diese Tätigkeit als Hobby, keinesfalls aber um Gewinne zu erzielen, betrieben werde. Die Art der "Betriebsführung" (Verhältnis Aufwand zu Ertrag; unentgeltliche Vortragstätigkeit usw.) sei auch im Laufe der Jahre nicht geändert worden und es sei auch nach derzeitigem Stand nicht zu erwarten, dass jemals eine Änderung in Richtung Gewinnerzielungsabsicht erfolgen werde. Es komme daher ("Tätigkeit der persönlichen Neigung entsprechend" – Hobby – keine Gewinnerzielungsabsicht und -möglichkeit) § 1 Abs 2 LVO (Betätigung mit Annahme der Liebhaberei) zum Tragen. Das bedeute, dass die mit

dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben keinen Niederschlag im steuerlichen Einkommen fänden und außer Ansatz blieben. Ein "Anlaufverlust" komme ebenfalls nicht zum Ansatz, da nach der gewählten Geschäftsgebarung von vornherein feststehe, dass es nie zu einem Gesamtgewinn kommen könne. Sollte die Betriebsführung in der Zukunft so geändert werden, dass die Erzielung von Gewinnen im Vordergrund stünde, würde neu über die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle zu entscheiden sein. Nach der derzeitigen Lage beabsichtige der Bw aber noch im Jahr 2002 die Tätigkeit endgültig einzustellen [Anm: Der Bericht datiert vom 21.6.2002.]. Abschließend solle noch auf die geltend gemachten Ausgaben selbst eingegangen werden, obwohl dies durch die Einstufung als Liebhaberei entbehrlich geworden sei. Die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers oder Büros und einer Sekretärin (Halbtagskraft, welcher auch private Tätigkeiten [Studium] in der Dienstzeit gestattet würden) zur ausschließlichen betrieblichen Nutzung, werde seitens der Betriebsprüfung im Hinblick auf die Höhe der Einnahmen in Abrede gestellt.

Im Jahr 1999 sei in Wien, M-gasse, die Wohnung Top Nr. 3 (Hausherrenwohnung) um S 223.405,81 netto mit der Absicht saniert worden, sie dann als "Büro" zu nutzen. Die anfallenden Aufwendungen seien bei der Erzielung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten in Abzug gebracht worden. Da jedoch die Betriebsprüfung die Notwendigkeit des Arbeitszimmers nicht anerkenne, seien die Kosten für die Wohnungssanierung der privaten Lebenssphäre zuzuordnen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um einen näher genannten Betrag zu erhöhen.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1997 bis 1999 entsprechende Einkommensteuerbescheide sowie betreffend das Jahr 1999 einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid, wobei es jedoch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit entgegen den Ausführungen im Prüfungsbericht die erzielten Einnahmen als Einkünfte ansetzte.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw Berufung, wobei er als Begründung im Wesentlichen ausführte, der Beurteilung der Betriebsprüfung sei keinesfalls zu folgen. Er sei ein international anerkannter Universitätsprofessor für ein näher genanntes Fachgebiet, der weltweit zu Vorträgen eingeladen worden sei und eingeladen werde. Bereits in seiner Tätigkeit als Universitätsprofessor an der Universität habe er diese Vorträge weltweit abgehalten. Mit Eintritt in die Pension und Emeritierung von der Universität führe er nunmehr seine Tätigkeit selbständig weiter aus. In dieser Tätigkeit habe er jahrelang seinen Broterwerb gefunden und habe er sich glücklich schätzen können, dass er auf Grund seiner Begabung und auf Grund seines immensen Interesses seinen Beruf mit viel Freude ausgeübt habe. Er betreibe nunmehr diese Tätigkeit, welche jahrzehntelang seinen Broterwerb gesichert habe, auf selbständiger

Basis und erblicke die Betriebsprüfung darin ein Hobby. Diese Anschauung sei jedoch verfehlt, da die Fortführung seiner Tätigkeit, welche ihm als unselbständige Tätigkeit den Lebensunterhalt gesichert habe, nicht in weiterer Folge als Hobby bezeichnet werden könne.

Die Eingliederung der Tätigkeit unter § 1 Abs 2 LVO sei demzufolge falsch und sei diese Tätigkeit jedenfalls unter § 1 Abs 1 LVO einzuordnen. Dies habe zur Folge, dass innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre, ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen jedenfalls für diese Betätigung Einkünfte vorlägen (Anlaufzeitraum).

Im Zug der Betriebsbesichtigung sei es zur einzigen Unterredung zwischen dem Bw und der Betriebsprüfung gekommen. Bei dieser Unterredung sei die steuerliche Vertretung anwesend gewesen und habe im Zuge dieser Unterredung der Bw nicht die Aussage getätigt, dass er leidenschaftlich gerne auch ohne Entlohnung arbeite. Vielmehr habe er versucht, aus seiner Reputation und seinem internationalen Ansehen einen wirtschaftlichen Erfolg zu erzielen, indem er seine Tätigkeit, welche er zuvor als Universitätsprofessor ausgeübt habe, selbständig ausübte. Die Bemühungen aus seiner Tätigkeit Einkünfte in ausreichender Höhe zu erzielen, seien immer gegeben gewesen und habe er durchaus mit anfänglichen Schwierigkeiten gerechnet, was dazu geführt habe, dass die Verluste im Anlaufzeitraum hingenommen worden seien, in der Erwartung, in weiterer Folge Gewinne zu erzielen. Der Gesundheitszustand des Bw habe sich jedoch in dem Ausmaß verschlechtert, dass ein erhöhter Arbeitseinsatz und somit das Erzielen von höheren Einkünften in weiterer Folge unmöglich gemacht worden sei. Die Absicht des Bw sei jedoch immer gewesen, aus seiner Tätigkeit Gewinne zu erzielen, wie er diese im übertragenen Sinn auch aus seiner unselbständigen Tätigkeit erzielt habe.

Nach Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages, der Erlassung eines Zurückweisungsbescheides sowie einer darauf folgenden Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erstattete der Bw einen Mängelbehebungsschriftsatz, in welchem er ausführte, welche näher genannten Änderungen betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 sowie betreffend den Umsatzsteuerbescheid 1999 begehrt würden.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte der Gruppenleiter der Betriebsprüfung ua aus, die Betriebsprüfung habe die Tätigkeit des Bw als Liebhaberei gemäß § 1 Abs 2 LVO ("Hobbybetrieb") eingestuft. Begründet werde dies damit, dass aus der gesamten Gestaltung der Vortragstätigkeit (kaum Einnahmen aber hohe Kosten) keine Gewinnerzielungsabsicht und auch keine Gewinnerzielungsmöglichkeit ersichtlich sei. Dies könne sich auch, sollte die Betriebsführung nicht massiv geändert werden, nicht ändern. Eine Prognoserechnung sei nicht erstellt worden und sei eine solche auch entbehrlich, da, wie bereits ausgeführt, es nie zu Über-

schüssen kommen könne. Diese Tätigkeit könne von vornherein zu keinen Überschüssen führen und es könnten daher auch keine "Anlaufverluste" (diese setzt eben begrifflich die Möglichkeit, nach Überwinden der Anlaufschwierigkeiten, Gewinne zu erzielen, voraus) entstehen. Sämtliche mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Kosten (es sei im BP-Bericht ausgeführt worden, dass die angefallenen Kosten nicht im Zusammenhang mit anderen Tätigkeiten stehen könnten) und die damit verbundenen Vorsteuerbeträge seien nicht anerkannt worden und bei den entsprechenden Positionen bzw Einkunftsarten (nicht selbständige Tätigkeit, selbständige Tätigkeit und Vermietung) gestrichen worden. Dabei sei im BP-Bericht ein bedauerlicher Irrtum passiert, indem die Einnahmen aus selbständiger Arbeit unverändert gelassen worden seien, statt ebenfalls gestrichen zu werden. Insoweit sei im Rahmen der Berufung von den bekämpften Bescheiden abzuweichen, indem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf Null zu stellen seien.

Das Finanzamt erließ betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 eine Berufungsvorentscheidung, wobei es in den Einkommensteuerbescheiden keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mehr auswies. In einer ergänzenden Begründung führte es nach Wiedergabe der maßgeblichen Rechtsvorschriften aus, der Bw habe in den Jahren 1997 bis 1999 die bereits im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung genannten Einnahmen und Ausgaben erklärt, wobei die Ausgaben insbesondere aus den Aufwendungen für Büromiete und Gehälter resultierten. Mit Eintritt seiner Pensionierung habe der Bw nur sporadisch Vorträge gehalten, für die er nur geringe oder gar keine Einnahmen erzielt habe. Im Zug der Betriebsprüfung sei bekannt gegeben worden, dass die Tätigkeit auch unentgeltlich ausgeübt werde. Der Bw arbeite leidenschaftlich gerne, auch ohne Entlohnung. Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei, sei darauf abzustellen, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweise. Dies sei bei einer Tätigkeit, die auf Grund ihrer gesamten Gestaltung – keine Gewinnerzielungsabsicht, keine Gewinnerzielungsmöglichkeit, sporadische Vortragstätigkeit, Unentgeltlichkeit – zu keinem wirtschaftlichen Erfolg führe, zu bejahen. Eine in dieser Art und Weise angelegte Tätigkeit werde nicht aus erwerbswirtschaftlichen Gründen, sondern einer in der Lebensführung begründeten Neigung folgend ausgeübt. Die Tätigkeit sei daher als solche iSd § 1 Abs 2 LVO zu beurteilen, was zur Folge habe, dass Liebhaberei anzunehmen sei. Es sei davon auszugehen, dass es bei der vom Bw gewählten Art der Tätigkeit keinen Hinweis darauf gebe, dass auch nur in einem Jahr ein Gewinn erzielt werden würde, geschweige denn ein Gesamtgewinn aus dieser Tätigkeit zu

erzielen sein werde. Im Jahr 2000 seien bereits nur mehr Ausgaben erklärt worden. Die Tätigkeit als Vortragender sei somit als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu beurteilen und die Berufung abzuweisen gewesen.

Der Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte zur Begründung aus, wie aus der Berufung klar hervorgehe, habe er nicht die Aussage getätigt, dass er leidenschaftlich gerne auch ohne Entlohnung arbeite. Er betreibe seine Vortragstätigkeit, welche jahrzehntelang seinen Broterwerb gesichert habe, nach Emeritierung von der Universität auf selbständiger Basis weiter und hoffe er damit natürlich einen Gewinn zu erzielen. In der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass die Tätigkeit auf Grund ihrer gesamten Gestaltung keine Gewinnerzielungsabsicht erkennen lasse. Eine solche habe jedoch bestanden und könne vernünftigerweise nicht davon ausgegangen werden, dass er ein Büro anmiete und einen Dienstnehmer anstelle ohne der Absicht, damit einen Gewinn zu erzielen. Auch bestehe prinzipiell die Möglichkeit, aus einer Vortragstätigkeit einen Gewinn zu erzielen. Ebenso werde in der Berufungsvorentscheidung sporadische Vortragstätigkeit als dafür maßgeblich bedacht, dass die von ihm ausgeübte Tätigkeit unter § 1 Abs 2 LVO zu subsumieren sei. Mit Beginn der Aufnahme der selbständigen Tätigkeit durch ihn habe er nicht wissen können, dass sich sein Gesundheitszustand dermaßen verschlechtern würde, dass es ihm unmöglich gemacht werde, seine Vortragstätigkeit in dem Ausmaß zu entfalten, wie es notwendig sei, um einen Gewinn zu erzielen. Da sowohl Gewinnerzielungsabsicht vorgelegen sei, eine Gewinnerzielungsmöglichkeit aus einer Vortragstätigkeit prinzipiell zu bejahen sei, sporadische Vortragstätigkeit lediglich aus der dramatischen Verschlechterung seines Gesundheitszustandes heraus resultiere und er niemals behauptet habe, auch leidenschaftlich gerne ohne Entlohnung zu arbeiten, sei seine Tätigkeit jedenfalls zumindest unter § 1 Abs 1 LVO einzuordnen, was zur Folge habe, dass innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn dieser Betätigung jedenfalls jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen jedenfalls für diese Bestätigung Einkünfte vorliegen. Er beantrage daher näher genannte betragsmäßige Änderungen der angefochtenen Bescheide.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 brachte der Bw Einkünfte aus selbständiger Arbeit von -304.128,00 S (nur geltend gemachte Betriebsausgaben, keine Einnahmen) zum Ansatz. Über Vorhalt des Finanzamtes erklärte der Bw betreffend seine Umsatzsteuererklärung, die geltend gemachten Vorsteuern entfielen im Ausmaß von 6.511,28 S auf die geltend gemachten Betriebsausgaben.

Im Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 behandelte das Finanzamt die Vortragstätigkeit des Bw ebenfalls als Liebhaberei, wobei es die auf die geltend gemachten Betriebsausgaben entfallenden Vorsteuern ausschied sowie keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit ansetzte.

In der dagegen erhobenen Berufung verwies der Bw auf das die Vorjahre betreffende Berufungsvorbringen und beantragte, die nicht berücksichtigten Vorsteuern entsprechend zu erhöhen sowie, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im erklärten Ausmaß festzusetzen.

In einem Vorhalt betreffend Einkommensteuer 2000, datiert mit 16.5.2003, forderte das Finanzamt den Bw in weiterer Folge auf, eine Prognoserechnung für die Vortragstätigkeit vorzulegen, genau darzustellen, welche Arbeiten von der Dienstnehmerin ausgeübt würden, aus welchem Grund diese angestellt worden sei, wo die Vorträge gehalten würden (Honorarnoten seien zur Einsicht vorzulegen), welche Maßnahmen unternommen würden, um einen Gewinn zu erzielen sowie die berufliche Veranlassung der Büroaufwendungen nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes erklärte der Bw, ab Oktober 2003 beginne er wieder an der Universität als habilitierter Professor zu lehren und mit einiger Wahrscheinlichkeit auch an einem näher genannten Gymnasium. Aus der selbständigen Tätigkeit könne mit durchschnittlich 300 bis 500 € an Einnahmen pro Monat gerechnet werden. Für die Vorträge werde die Dienstnehmerin nur geringfügig verwendet werden, sodass von den Gesamtkosten von rund 1.100 Euro monatlich ein Betrag von rund 250 Euro von den Einnahmen aus der Vortragstätigkeit abzuziehen sei. An sonstigen Aufwendungen fielen Büromiete, Betriebskosten und Büromaterial an, wobei sich diese auf anteilig 60 bis 100 € im Monat bewegten. Mit einem nennenswerten Gewinn sei somit aus der Vortragstätigkeit nicht zu rechnen. Die Dienstnehmerin sei angestellt worden, um seine wissenschaftlichen Arbeiten niederzuschreiben. Außerdem sei sie für die Entgegennahme von Anrufen zuständig und erledige die Terminvereinbarungen. Er verwende die Dienstnehmerin sowohl für seine unselbständige als auch für seine selbständige Tätigkeit, wobei die unselbständige Tätigkeit mit Oktober 2003 neu aufgenommen werde. Die Dienstnehmerin werde größtenteils zur Erledigung von Arbeiten, die sich auf die nichtselbständige Tätigkeit bezögen, verwendet. Er benötige sein Büro, um seinen wissenschaftlichen Arbeiten nachzugehen und um seiner Dienstnehmerin diese Arbeiten zur Niederschrift zu geben. Die Vorträge würden vor näher genannten Vereinigungen und einem näher genannten Symposium gehalten, wobei er im Jahr 2001 6.000 € an Einnahmen aus diesem Symposium erzielt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Liebhabelei ist gemäß § 1 Abs 2 Z 2 Liebhabereiverordnung (idF LVO) bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs 1 LVO bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter § 1 Abs 2 LVO 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. 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 liegen gemäß § 2 Abs 2 LVO 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 Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Kein Anlaufzeitraum ist demnach nach der LVO ua vorgesehen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird sowie für Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Unter § 1 Abs 2 Z 2 LVO fallen Tätigkeiten, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (zB Reiseschriftsteller, Sportamateure) (vgl LRL 1997 Punkt 15).

Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs 2 Z 2 LVO. Diese Bestimmung gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten, wie zB die

Hobbymalerei, sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden. Beispiele: Ein pensionierter Arzt betreut einige seiner Patienten weiter. Ein pensionierter Versicherungsvertreter betreut Kunden in sehr eingeschränktem Ausmaß weiter (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis 61).

Die vom Bw geltend gemachten strittigen Aufwendungen stehen in sämtlichen Streitjahren ausschließlich in Zusammenhang mit seiner selbständigen (Liebhaberei)Tätigkeit als Vortragender. Für die Jahre 1997 bis 1999 wurde dies im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung sowie in der Stellungnahme zur Berufung ausdrücklich festgestellt und vom Bw nicht bestritten. Für das Jahr 2000 hat der Bw seine Aufwendungen selbst ausschließlich der selbständigen Tätigkeit zugeordnet.

Bei der vom Bw ausgeübten, hier strittigen selbständigen Tätigkeit als Vortragender handelt es sich um eine typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführende Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 LVO.

Der Bw erzielte in den Streitjahren aus seiner selbständigen Tätigkeit 11.570,40 S (1997), 48.974,60 S (1998), 7.839,82 S (1999) und 0,00 S (2000) an Einnahmen. Diesen Einnahmen stehen Aufwendungen von 354.616,00 S (1997), 352.873,30 S (1998), 408.638,01 S (1999) und 304.128,49 S (2000) gegenüber. Diese Aufwendungen resultieren hauptsächlich aus Büromiete und Gehältern. Der Bw übt seine Vortragstätigkeit teilweise unentgeltlich aus. Wie aus der Relation Einnahmen zu Ausgaben ersichtlich ist, übersteigen die angefallenen Betriebsausgaben die Einnahmen um ein Vielfaches. Wenn der Bw bereit ist, dermaßen hohe Kosten aufzuwenden, und damit so (relativ) geringe Einnahmen zu erzielen, dokumentiert er damit, dass diese Tätigkeit als Hobby, keinesfalls aber um Gewinne zu erzielen, betrieben wird; wird doch die Tätigkeit in einer nicht erwerbswirtschaftlichen Art und Weise ausgeübt. Die Art der "Betriebsführung" (Verhältnis Aufwand zu Ertrag; unentgeltliche Vortragstätigkeit usw) ist im Lauf der Jahre nicht geändert worden und es ist auch nach dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung des Bw betreffend das Jahr 2000 nicht zu erwarten, dass eine Änderung in Richtung Gewinnerzielungsabsicht erfolgen wird. Eine allenfalls im Jahr 2003 hinzutretende nichtselbständige Tätigkeit des Bw vermag jedenfalls für die in der Vergangenheit liegenden Streitjahre keine rückwirkende geänderte Betrachtung zu bewirken.

Auch das Vorbringen im Berufungsverfahren, der Bw habe lediglich auf Grund der in weiterer Folge eingetretenen Verschlechterung seines Gesundheitszustandes keine Überschüsse erzielen können, ist nicht überzeugend, hat doch schon im Jahr 1997 der Aufwand die Erlöse um ein Vielfaches überstiegen und ist dieses Verhältnis in den Folgejahren im wesentlichen

gleich geblieben. Weshalb aber bei Fortsetzung einer bereits vorher in ähnlicher Form nicht-selbstständig ausgeübten Tätigkeit "durchaus mit anfänglichen Schwierigkeiten gerechnet" wurde und "daher Verluste im Anlaufzeitraum hingenommen" wurden, ist nicht erkennbar und widerspricht dies auch dem übrigen Vorbringen des Bw im Berufungsverfahren, er werde bereits seit Jahren weltweit zu Vorträgen eingeladen und betreibe lediglich seine bisherige Tätigkeit auf selbständiger Basis weiter. Hinzu kommt, dass der Bw trotz der Verschlechterung seines Gesundheitszustandes keine der damit verbundenen nachlassenden Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmen entsprechende Reduktion seiner Aufwendungen veranlasst hat. Auch dieses Unterbleiben der Anpassung der Aufwendungen an die erzielbaren Einnahmen ist Ausdruck dafür, dass die Tätigkeit des Bw nicht erwerbswirtschaftlich angelegt ist, sondern mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung in Zusammenhang steht.

Der durch keinerlei äußere Umstände gestützte, behauptete Wunsch des Bw, aus der Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen, vermag für sich alleine keine nach objektiven Kriterien nachvollziehbare Gewinnerzielungsabsicht zu begründen. Der Bw übt seine Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in einer Art und Weise aus, die erkennen lässt, dass nicht das Streben nach Gewinn, sondern das Interesse des Bw an der Beschäftigung mit seinem Forschungsgegenstand Grund für sein Tätigwerden ist. Damit ist die Tätigkeit des Bw jedoch auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen. Dass der Bw dies subjektiv anders empfinden mag, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei, ist darauf abzustellen, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. Die Tätigkeit des Bw ist auf Grund ihrer Gesamtgestaltung – keine Gewinnerzielungsabsicht, keine Gewinnerzielungsmöglichkeit, sporadische Vortragstätigkeit, Unentgeltlichkeit – nicht geeignet, zu einem wirtschaftlichen Gesamterfolg zu führen. Eine in dieser Art und Weise angelegte Tätigkeit wird nicht aus erwerbswirtschaftlichen Gründen, sondern einer in der Lebensführung begründeten Neigung folgend ausgeübt.

Es handelt sich bei der selbständigen Tätigkeit des Bw somit um eine Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs 2 LVO. Auch eine Berücksichtigung von Anlaufverlusten ist damit ausgeschlossen.

Die Abgabenbehörde trifft mit der Qualifikation einer Tätigkeit als Liebhaberei kein negatives Werturteil. Jedermann ist es selbstverständlich unbenommen, sich seinen Interessen entsprechend zu betätigen. Durch die Beurteilung als Liebhaberei wird lediglich zum Ausdruck

gebracht, dass die steuerliche Berücksichtigung der aus der Tätigkeit entstehenden Verluste nicht möglich ist, da es sich bei der Tätigkeit um keine Einkunftsquelle handelt.

Die Berufung erweist sich damit als unbegründet. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 waren im Sinn der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung (kein Ansatz von Einkünften aus selbständiger Arbeit) abzuändern, im Übrigen war die Berufung abzuweisen.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, 17. Oktober 2003