



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Monique Weinmann und Alfred Affenzeller über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 27. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 30. August 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 nach der am 17. Oktober 2007 durchgeführten Berufungsverhandlung

### **entschieden:**

Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre **2000 bis 2004** richtet, als **unbegründet abgewiesen**.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Soweit sich die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2005** richtet, wird dieser **teilweise stattgegeben**.

Die Besteuerungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) erklärte ab dem Jahr 1988 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Architekt und für die Jahre 1995 bis 1997 auch als Vortragender. Daneben war der Bw. nichtselbständig tätig und erzielte er darüber hinaus ab dem Jahr 1998

noch Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung. Eine Auflistung der ab 1988 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus der Vermietung bietet nachstehendes Bild, wobei sämtliche Beträge der Übersichtlichkeit halber in Schilling (gerundet) dargestellt sind:

Jahr	Ö-K-V; A-Ges.	Öff- Dienst	AB-AG; AB-GmbH	C-AG	D-AG	V+V Wohnung
1988				238.068		
1989				259.435		
1990			430.090	90.703		
1991			505.515	66.555		
1992			161.473	259.841		
1993	733.525					
1994	721.895					
1995	681.078					
1996	742.939					
1997	934.739					
1998	1.016.644	20.265				-120.421
1999	1.076.718					-42.840
2000	1.002.374	18.391	79.236			-34.325
2001	1.331.633	4.234	186.502	19.430		-38.462
2002	1.329.148		191.636			-29.312
2003	1.263.591		212.728	20.237	81.023	32.641
2004	1.537.123		366.956		9.818	-24.898
2005	1.423.504		241.920	19.305		26.075

Die erklärten bzw. schließlich veranlagten Einkünfte sowie die Umsätze bzw. Erlöse aus den selbständig ausgeübten Tätigkeiten stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Einkünfte Architekt	Erlöse Architekt (netto)	Einkünfte Vortragender	Erlöse Vortragender	Summe Einkünfte aus selbständiger Arbeit
1988	-39.380	0			-39.380
1989	-79.059	38.167			-79.059
1990	17.649	157.365			17.649
1991	9.068	197.500			9.068
1992	84.722	390.000			84.722
1993	-32.930	34.201			-32.930
1994	-49.307	18.333			-49.307
1995	-58.363	16.875	18.378	22.494	-39.985
1996	-36.943	45.000	18.615	23.140	-18.328
1997	13.271	88.000	18.906	23.141	32.177
1998	-71.024	0			-71.024
1999	63.852	129.950			63.852
<b>Ges.</b>	<b>-178.444</b>	<b>1.114.891</b>			
2000	9.606	92.474			9.606
2001	-28.904	35.000			-28.904
2002	-25.135	90.475			-25.135
2003	-57.210	54.172			-57.210
2004	-102.275	0			-102.275
2005	-91.506	8.602			-91.506
<b>0 – 5</b>	<b>-295.424</b>	<b>280.722</b>			
<b>Ges.</b>	<b>-473.868</b>	<b>1.396.113</b>			

Die in den beiden Tabellen enthaltenen Einkünfte umfassend erfolgten die Veranlagungen der Jahre bis einschließlich 1999.

Im Hinblick auf die aus der Vermietungstätigkeit bis dahin erzielten (negativen) Einkünfte forderte das Finanzamt (im Folgenden auch: FA) vom Bw. eine Prognoserechnung betreffend die zukünftig zu erwartende Entwicklung der Einkünfte aus dieser Vermietung an. Da nach Ansicht des FA die in der Folge vorgelegte Prognoserechnung sehr optimistisch konzipiert gewesen wäre (und sohin der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss schien), erfolgte laut Bescheidbegründung die Veranlagung für das Jahr 2000 vorläufig.

Ebenso ergingen für die Jahre 2001 bis 2004 vorläufige Einkommensteuerbescheide, ohne jedoch nähere Begründungen hinsichtlich der Vorläufigkeit zu enthalten. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Architekt und auch jene aus der Vermietung bildeten in der erklärten Höhe jeweils einen Teil der Bemessungsgrundlage in den vorläufigen Abgabenbescheiden betreffend die Jahre 2000 bis 2004.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2005 erging ein Vorhalt des Finanzamtes, mit welchem der Bw. aufgefordert wurde, anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 (im Folgenden: L-VO), darzulegen, ob die Tätigkeit als Architekt eine Einkunftsquelle darstellen würde. Weiters wurde der Bw. ersucht, die geltendgemachten – die nichtselbständigen Einkünfte betreffenden – Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen.

Bezüglich der Tätigkeit als Architekt führte der Bw. aus, durch die zeitintensive unselbständige Tätigkeit als Vorstand des Ö-K-V's könne (und dürfe) er nicht jeden ihm angebotenen Auftrag als Architekt annehmen. Für die Zukunft (2006 und Folgejahre) sei aber aufgrund der bereits erfolgten Auftragsvergabe mit einer Steigerung der Umsätze zu rechnen. Zum Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen sei festzuhalten, dass er für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit die erforderlichen Betriebsmittel benötige, welche auch in umsatzschwachen Jahren anfielen. Da der Vorstandsvertrag lediglich für 5 Jahre befristet (mit Verlängerungsmöglichkeit) abgeschlossen worden sei, wäre die gänzliche Aufgabe des Architekturbetriebes nicht zweckmäßig, da im Falle der Nichtverlängerung jedenfalls ein aufrechter Betrieb zur Abdeckung der Lebensbedürfnisse vonnöten wäre. Hinsichtlich der Werbungskosten gab der Bw. an, es handle sich dabei um Reisekosten und Aufwendungen für Fortbildungsveranstaltungen.

Mit den nunmehr angefochtenen – gemäß § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) endgültigen – Bescheiden setzte das FA dem Bw. gegenüber die Einkommensteuer (ESt) für die Jahre 2000 bis 2004 fest. Ebenso erging der Veranlagungsbescheid betreffend das Jahr 2005. In sämtlichen Bescheiden wurden zwar die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit in

der jeweils erklärten Höhe berücksichtigt, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit blieben indes außer Ansatz. Begründend dazu führte das FA aus, die Tätigkeit als Architekt stelle keine Einkunftsquelle dar, da nicht erst seit der unselbständigen Tätigkeit als Vorstand des Ö-K-V's, sondern schon seit Beginn der Architektentätigkeit Verluste erzielt worden wären.

Insbesondere sei ab dem Jahr 1993 ein Umsatzeinbruch zu beobachten. Das Argument des Bw., die selbständige Tätigkeit werde zur Abdeckung der Lebensbedürfnisse bei allfälligem Ausscheiden aus der Funktion als Vorstand beibehalten, spreche eher für eine aus privaten und nicht aus unternehmerischen Motiven ausgeübte Tätigkeit. Auch wären konkrete Verbesserungsmaßnahmen nicht getroffen worden. Die geltendgemachten Werbungskosten (Reisekosten € 880,40, Fortbildungskosten € 664,34) wurden im Gesamtbetrag von € 1.544,74 bei der Veranlagung 2005 berücksichtigt. Die in der Abgabenerklärung weiters beantragten sonstigen Werbungskosten im Ausmaß von € 1.040,66 anerkannte das FA hingegen nicht, da weder ein belegmäßiger Nachweis noch eine Glaubhaftmachung erfolgt sei.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. zunächst damit, seine Tätigkeit sei jedenfalls objektiv geeignet, Überschüsse zu erzielen, was auch durch die in verschiedenen Jahren aufgetretenen Überschüsse unterstrichen werde. Bei typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten, wie bei der von ihm ausgeübten Tätigkeit als Architekt, könne nur in besonderen Ausnahmefällen Liebhaberei angenommen werden. Es komme bei derartigen Betätigungen nicht auf einen tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolg, sondern bloß auf die objektive Eignung der Tätigkeit, einen solchen zu erzielen und subsidiär auf das nach außen hin in Erscheinung tretende Streben des Tägen, einen solchen Erfolg zu erwirtschaften, an. Die Auflistung aller von ihm im Laufe seiner Tätigkeit erzielten Ergebnisse wäre daher nicht von Relevanz. Auch könne nicht, wie dies das Finanzamt vermeint, von einem Umsatzeinbruch ab dem Jahr 1993 gesprochen werden, da in späteren Jahren sehr wohl höhere Umsatzerlöse (und positive Ergebnisse) erreicht worden seien. Allerdings scheine nach Ansicht des Bw. das Jahr 1992 (Anm.: Erlöse S 390.000,00, Gewinn S 84.722,00) nicht repräsentativ. Für die kommenden Jahre ab 2006 werde wieder mit Überschüssen gerechnet, weil der Bw. nach einer intensiven Phase der Einarbeitung als Vorstand des Ö-K-V's wieder mehr Zeit für die Ausübung seiner freiberuflichen Tätigkeit habe und durch die in den letzten Jahren im Rahmen seiner Tätigkeit als Vorstand geknüpften Kontakte, aber vor allem aufgrund des laufenden Auftretens als selbständiger Architekt, vermehrt Aufträge annehmen werde können. Alleine aufgrund der Entwicklung der Verluste und dem Verhältnis der Umsätze zu den Verlusten könne noch nicht auf das Vorliegen von Liebhaberei geschlossen werden, da das Vorliegen von Verlusten nicht automatisch das Fehlen des Gewinnstrebens bedeute. Die Argumentation des Finanzamtes, die Beibehaltung seiner selbständigen Tätigkeit

würde aus privaten Motiven erfolgen, sei unzutreffend. Gerade da er die Einkunftsquelle nach seinem (möglichen) Ausscheiden aus dem Vorstand zur Befriedigung seiner Lebensbedürfnisse benötige, wäre seine Absicht, Überschüsse bzw. Gewinne zu erzielen, evident. Dies umso mehr, als eine Vorstandsbestellung maximal auf fünf Jahre erfolgen dürfe und sein Vertrag mit März 2007 auslaufen würde. Die in den letzten Jahren erzielten Verluste wären einerseits dadurch bedingt, dass der Bw. aufgrund seiner Tätigkeit als Vorstand kapazitätsmäßig beschränkt und deshalb nicht in der Lage gewesen sei, alle Aufträge anzunehmen. Auch habe der Umfang seiner Tätigkeit als Vorstand entgegen seinen Erwartungen durch firmeninterne Umstände besonders in den Jahren 2001 und 2002 zugenommen. Andererseits seien Ausgaben als Architekt weiterhin angefallen, die für die Weiterführung des Architekturbetriebes unabdingbar wären. Weiters habe der Bw. auch in den Verlustjahren die Zeit genutzt, wertvolle Kontakte zu knüpfen bzw. den Anschluss an die Entwicklungen der Branche nicht zu verlieren. So sei er als Jurymitglied bei Architektenwettbewerben tätig gewesen (und noch tätig), was seinem Ansehen als Architekt und damit der künftigen Auftragslage zugute komme. Aus diesem Grund wären in den Betriebsausgaben der vergangenen Jahre beispielsweise auch Ausgaben für Geschäftsessen mit potenziellen Kunden und Geschäftspartnern sowie Telefon- und Reisekosten enthalten. Selbst wenn sich dieses Aufrechterhalten der Kontakte nicht im Jahr der Ausgaben voll niederschlage, so hätte dies doch Einfluss auf seine zukünftigen Umsätze. Gerade in der Architekten-Branche wären Kontakte und das „Im-Gespräch-Bleiben“ sehr wichtig, um weiter erfolgreich tätig zu bleiben. Ergänzend sei noch zu bemerken, dass es auch positive Effekte auf seine Vorstandstätigkeit habe, wenn beim Ö-k-V ein Architekt als Vorstand tätig ist. Gerade weil der Bw. auf zukünftige Gewinne als Architekt nach seinem Ausscheiden aus dem Vorstand angewiesen sei, wäre er an der Erzielung von Gewinnen – die in der Vergangenheit tatsächlich schon erwirtschaftet worden sind – interessiert und habe er deshalb die Tätigkeit, trotz Auftreten momentaner Verluste noch nicht aufgegeben, was ebenfalls gegen das Vorliegen von Liebhaberei spreche. Wäre er auf die (zukünftigen) Gewinne aus der selbständigen Tätigkeit nicht angewiesen, dann hätte er die Tätigkeit ohne Weiteres aufgeben können. Schließlich sei es noch fragwürdig, warum das Finanzamt seine Tätigkeit als Architekt bis zum Jahr 1999 sehr wohl als Einkunftsquelle angesehen hat, obwohl eine Änderung der Bewirtschaftung ab diesem Zeitraum konkret nicht erfolgt wäre. Selbst für die Jahre danach dürfte das FA zumindest bis zur Bearbeitung der Steuererklärung 2005 vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen sein, weil die Vorläufigkeit der Bescheide für die Jahre 2000 bis 2004 laut Bescheidbegründung für das Jahr 2000 klar erkennbar nur im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung gestanden sei.

Bezüglich der strittigen Werbungskosten brachte der Bw. vor, die bisher berücksichtigten Beträge in Höhe von € 880,40 und € 664,34 würden Tagesdiäten sowie sonstige mit den jeweiligen Dienstreisen zusammenhängende Aufwendungen umfassen. Bei den weiteren, vom Finanzamt bis dato noch nicht anerkannten, Werbungskosten im Ausmaß von € 1.040,66 handle es sich um die Kosten eines Seminars sowie von Beförderungsmitteln (Flugzeug, Bahn, Taxi), welche anlässlich von Dienstreisen angefallen und vom Dienstgeber nicht ersetzt worden wären. Diesbezüglich waren dem Berufungsschreiben entsprechende Unterlagen beigeschlossen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte eine abweisende Entscheidung.

Über fernmündliche Rückfrage gab der Vertreter des FA an, die für das Jahr 2005 zusätzlich begehrten Werbungskosten im Betrag von 1.040,66 würden sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach anerkannt und somit außer Streit gestellt.

In Beantwortung eines Vorhaltes der Berufungsbehörde führte der Bw. aus, seine Tätigkeit als Architekt erstrecke sich insbesondere auf Projektberatungen, Erstellung von Gutachten und Nutzungsstudien, Tätigkeiten als Jurymitglied bei diversen Bauträgerwettbewerben sowie als Grundstücksbeirat. Diesbezüglich legte der Bw. sämtliche Honorarnoten der Jahre 1999 bis 2006 vor, welche die jeweiligen Auftraggeber sowie detailliertere Umschreibungen der Tätigkeiten enthielten. Ein genaues Ausmaß der für die Tätigkeit als Architekt aufgewendeten Zeit könne der Bw. nicht angeben, da nur in Einzelfällen, welche sich auch aus den gerade genannten Unterlagen ergäben, nach Zeitaufwand abgerechnet worden sei. Für diverse andere Tätigkeiten wären Pauschalhonorare verrechnet und keine Zeitaufzeichnungen geführt worden. Der Bw. würde die Aufträge (für Beratungsleistungen, Gutachten, Studien, Verfassen von Fachartikeln u.a.) aufgrund zahlreicher persönlicher Kontakte, die er sich im Rahmen seiner langjährigen beruflichen Tätigkeiten geknüpft habe, erhalten. Abgesehen von Geschäftsessen mit potenziellen Kunden bzw. Auftraggebern würde der Bw. keine Marketingmaßnahmen setzen, wobei jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen werde, dass in seinen Vorstandsverträgen ausdrücklich ein Wettbewerbsverbot verankert sei. Lediglich diverse Beratungs-, Lehr-, Gutachter- und Publikationstätigkeiten, welche mit der Tätigkeit als Vorstand des Ö-K-V's vereinbar seien, wären zulässig. Planungsmaßnahmen dürften demnach generell nicht angenommen werden, weshalb auch Marketingmaßnahmen in diese Richtung zwecklos wären. Weiters gab der Bw. an, sein mit Ende März 2007 befristeter Vorstandsvertrag sei bis zum 31. März 2012, also um weitere fünf Jahre, verlängert worden. Bei Beendigung der Vorstandstätigkeit könne der Bw., der zuvor bereits in leitender Position beim Ö-k-V tätig gewesen wäre, nicht mehr in den früheren Dienstvertrag, dessen

Außenkraftsetzung schon anlässlich des Abschlusses des Vorstandsvertrages im Jahr 2002 erfolgt sei, eintreten. Bei der AB-AG, wo der Bw. ebenfalls als Vorstand tätig ist und daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, handle es sich um ein Tochterunternehmen des Ö-K-V's. Eine Beendigung der Vorstandstätigkeit beim Ö-K-V würde deshalb auch eine Beendigung der Vorstandstätigkeit bei der AB-AG bedeuten. Für allfällige Tätigkeiten bei weiteren konzernzugehörigen Unternehmen wäre der Bw. sogar verpflichtet, etwaige Vergütungen an das Ö-K-V abzutreten. Insgesamt gesehen könnten daher die beiden Vorstandstätigkeiten nicht losgelöst voneinander betrachtet werden. Die Ursache für die negative Ertragslage der Tätigkeit als Architekt sei darin gelegen, dass der Bw. durch die in den Vorstandsverträgen festgesetzten Wettbewerbsverbote in seiner Auftragsannahme beschränkt wäre. Hinsichtlich der ihm erlaubten und auch angenommenen Aufträge verhalte sich der Bw. im Rahmen der ihm zur Verfügung stehenden Zeit marktgerecht. Auch würden sich die von ihm verrechneten Stundensätze bzw. Pauschalhonorare an den berufsrechtlichen Grundsätzen orientieren und wären diese jedenfalls als angemessen bzw. üblich zu bezeichnen. In den Streitjahren wäre der Bw. durch die laufende Expansion des Ö-K-V's bzw. des Konzerns zeitlich sicherlich beschränkt gewesen. Mittlerweile sei der Bw. aber bemüht, bereits bestehende Kontakte wieder zu intensivieren, um somit die ihm laut Vorstandsvertrag erlaubten Beratungsaufträge u.a. zu erhalten. Dies ergebe sich auch daraus, dass sich die Honorarnoten für Beratungstätigkeiten für zwei Projekte im Jahr 2006 auf insgesamt € 3.750,00 belaufen würden.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde der Inhalt des Vorhaltes sowie dessen Beantwortung durch den Bw. dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Nach Ansicht des FA konnte das Erfordernis eines marktkonformen Verhaltens trotz der Wettbewerbsbeschränkungen vom Bw. nicht ausreichend dargelegt werden. Jahrelange Verluste aus einer Tätigkeit als Architekt würden gerade wegen der Wettbewerbsbeschränkungen den Verdacht einer "Verlustabschreibung aus steuerlichen Zwecken" verstärken.

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

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob die Tätigkeit des Bw. als Architekt als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu qualifizieren ist. Weiters hat der Bw. begehrt, bei der Veranlagung für das Jahr 2005 zusätzliche Werbungskosten mit einem Betrag von € 1.040,66 bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug zu bringen.

Als Ergebnis des Ermittlungsverfahrens ist von nachstehendem und entscheidungsrelevantem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw. ist seit dem Jahr 1988 als Architekt selbständige und daneben auch bei verschiedenen Arbeitgebern nichtselbständige tätig. Die daraus erzielten Einkünfte sind in den Tabellen oben dargestellt. Ab dem Jahr 1993 ist der Bw. als leitender Angestellter beim Ö-k-V nichtselbständige tätig. Seit April 1997 bekleidet der Bw. die Funktion eines Vorstandes des Ö-K-V's. Die Bestellung zum Vorstand wurde mit Wirkung vom 1. April 2002 und zuletzt mit Wirkung vom 1. April 2007 um jeweils fünf Jahre verlängert. Mit Unterfertigung der Vorstandsverträge hatte sich der Bw. u.a. verpflichtet, bei konzernzugehörigen Unternehmen, sofern es ihm zumutbar war, ebenfalls leitende Funktionen zu übernehmen. Aus diesem Grund erzielte der Bw. ab dem Jahr 2000 noch weitere Einkünfte aus nichtselbständiger und leitender Tätigkeit von der AB-AG. Die Vereinbarungen des Dienstvertrages vom November 1993 waren mit Abschluss des Vorstandsvertrages im Jahr 2002 außer Kraft getreten. Aufgrund der zeitintensiven nichtselbständigen Tätigkeiten, welche gegenüber den Erwartungen des Bw. an Umfang noch zugenommen hatten, war es dem Bw. nicht möglich, jeden ihm angebotenen Auftrag als Architekt anzunehmen. Überdies war es dem Bw. mit Abschluss der Vorstandsverträge untersagt worden, bestimmte Erwerbstätigkeiten auszuüben. Lediglich diverse Beratungs-, Lehr-, Gutachter- und Publikationstätigkeiten, welche mit der Tätigkeit als Vorstand vereinbar sind, dürfen vom Bw. ausgeübt werden. Die Aufträge erhielt der Bw. aufgrund der von ihm im Rahmen seiner langjährigen beruflichen Tätigkeiten geknüpften persönlichen Kontakte. Die Marketingmaßnahmen des Bw. beschränkten sich auf Geschäftsessen mit potenziellen Kunden bzw. Auftraggebern, zumal in den Vorstandsverträgen ein entsprechendes Wettbewerbsverbot normiert ist. Aus den vom Bw. vorgelegten und nach dessen Angaben vollständigen Honorarabrechnungen für die Jahre 1999 bis 2006 erhellte, dass dieser immer wieder über längere Zeiträume als Grundstücksbeirat tätig war und dafür nach Stunden abgerechnete Honorare erzielte. Das Ausmaß der hiefür aufgewendeten Zeit betrug im Jahr 1999 18 Stunden, 2000 17,5 Stunden, 2001 14,5 Stunden und 2002 17,5 Stunden. In den Jahren 2002 und 2003 war der Bw. als Jurymitglied bei einem Bauträgerwettbewerb im Ausmaß von insgesamt 24,5 Stunden tätig. Weiters hatte der Bw. in den Jahren 1999 für 3 Aufträge, 2000 für 4 Aufträge, 2001 für einen Auftrag, 2002 für 2 Aufträge und 2005 für 2 Aufträge pauschal vereinbarte Honorare vereinnahmt, sodass vom Bw. ein ungefähres Ausmaß der für seine Tätigkeit als Architekt insgesamt aufgewendeten Zeit nicht angegeben werden konnte. Betreffend die beantragten, aber bis dato noch nicht berücksichtigten sonstigen Werbungskosten im Betrag von € 1.040,66 handelte es sich um Kosten eines Seminars sowie um Aufwendungen für Beförderungsmittel, welche dem Bw. anlässlich von Dienstreisen angefallen, vom Dienstgeber jedoch nicht ersetzt worden waren.

Die Streitparteien des gegenständlichen Verfahrens gehen, nach Ansicht der Berufungsbehörde auch völlig zu Recht, übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der vom

Bw. ausgeübten Tätigkeit als Architekt um eine typisch erwerbswirtschaftliche handelt, bei der das Vorliegen einer Einkunftsquelle vorerst vermutet wird.

Bei einer derartigen Betätigung liegen gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBI. 1993/33 (in der Folge: LVO), (steuerbare) Einkünfte vor, wenn diese Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist. Fallen daher bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist nach § 2 Abs. 1 LVO das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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, aufgrund 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 (z.B. durch Rationalisierungsmaßnahmen).

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Da es sich im gegenständlichen Fall, wie bereits erwähnt, um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO handelt und diese schon bis zum Beginn des Streitzeitraumes einen Gesamtverlust in Höhe von rd. S 178.000,00 ergeben hatte, war daher eine Kriterienprüfung vorzunehmen (Erkenntnis des VwGH vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0131). Die Ermittlung des bisherigen Gesamtergebnisses der Betätigung ist lediglich eine Zwischenkontrolle, ob ein Gesamtverlust vorliegt und deshalb eine Liebhabereibeurteilung zu erfolgen hat. Ist das Gesamtergebnis bisher negativ, so muss anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO beurteilt werden, ob das Verhalten des sich Betätigenden wirtschaftlich sinnvoll ist und er nach Erzielung eines Gesamtgewinnes strebt. Das subjektive Ertragsstreben des Tägen ist allerdings nicht bloß nach den Wunschvorstellungen bzw. den Absichtserklärungen des Pflichtigen zu beurteilen. Die Realisierbarkeit der Absicht muss vielmehr anhand objektiver

Umstände nachprüfbar sein (VwGH vom 16. Dezember 1998, 92/13/0282). Eine anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn der Steuerpflichtige durch ein wirtschaftlich sinnvolles Verhalten stets, also in jedem Veranlagungszeitraum, Gewinnerzielungsabsicht zeigt. Ob das Verhalten wirtschaftlich sinnvoll ist, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch eine Kriterienprüfung zu beurteilen.

Da die Liebhabereiverordnung das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf folgende Jahre zu legen (VwGH vom 22. Jänner 2004, 98/14/0003, und vom 23. Februar 2005, 2001/14/0024).

Hält man sich nun im Zuge einer Prüfung das Kriterium Ausmaß und Entwicklung der Verluste i.S.d. § 2 Abs. 1 Z 1 LVO vor Augen, so bietet sich zunächst kein unübliches Bild. Nach den ersten zwei Verlustjahren 1988 und 1989 folgen Jahre, in denen Gewinne erzielt wurden, wobei allerdings nach Auffassung des Bw. das umsatz- und gewinnstärkste Jahr 1992 nicht repräsentativ scheine. Seit dem Jahr 1993 wurden jedoch, ausgenommen die Jahre 1997 und 1999, bis zum Beginn des Streitzeitraumes nur Verluste erzielt. Für den Berufungssenat lässt sich ein eindeutiger Zusammenhang mit der Aufnahme der nichtselbständigen und leitenden Tätigkeit beim Ö-k-V erkennen. Abgesehen vom Jahr 2000 mit einem geringen Gewinn (S 9.606) weisen auch die daran anschließenden Jahre nur Verluste, und diese teilweise (2004, 2005) in nicht unerheblichem Ausmaß, auf. Besonders bemerkenswert erscheint dem erkennenden Senat, dass die Verluste speziell ab dem Jahr 1993 fallweise (1994, 1995) ein Mehrfaches der Einnahmen betrugen und etwa im Jahr 1998, bei einem Verlust von rd. S 71.000, gar keine Erlöse lukriert wurden.

Zum Kriterium Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen ist festzuhalten, dass diese in den Jahren 1988 bis 1999 kumuliert etwa doppelt so hoch waren (S -367.006) wie die Gewinne in diesem Zeitraum (kumuliert S 188.562). Unter Einbeziehung auch des Berufungszeitraumes betrugen die kumulierten Verluste sogar mehr als das Dreifache (S -672.036) der im gleichen Zeitraum erzielten Gewinne (S 198.168). Der Bw. führte diesbezüglich bloß aus, dass die für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel auch in umsatzschwachen Jahren Kosten verursachen würden.

Bei objektiver Betrachtung dieser beiden Kriterien kann der erkennende Senat ein vom Streben des Bw. nach Erzielung eines Gesamtgewinnes getragenes Tätigsein während der Berufungsjahre indes nicht erblicken.

Die Ursache, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird, ist nach dem Vorbringen des Bw. darin gelegen, dass er einerseits aufgrund seiner nichtselbständigen Tätigkeiten und dem dort zu erbringenden Arbeitspensum zeitlich in der Ausübung seiner Architektentätigkeit sehr eingeschränkt ist. Andererseits sei es ihm wegen der in den Vorstandsverträgen enthaltenen Verbotsbestimmungen nicht möglich gewesen, jeden ihm angebotenen Auftrag anzunehmen bzw. wäre ihm nur die Ausübung bestimmter Tätigkeiten gestattet. Ungeachtet dessen würden aber Ausgaben für die Weiterführung des Architekturbetriebes weiter anfallen. Dabei handelt es sich somit um innere Ursachen, also um solche, die in der Sphäre des Bw., nämlich in seinen nichtselbständigen Tätigkeiten, gelegen und von ihm beeinflussbar sind. Wenn nun der Bw. diese Einschränkungen und die damit einhergehenden laufenden Verluste in Kauf nimmt, so spricht dieses Kriterium wohl nicht für eine Absicht des Bw., einen Gesamtgewinn erzielen zu wollen.

Zum marktgerechten Verhalten hinsichtlich der angebotenen Leistungen hat der Bw. vorgebracht, innerhalb des ihm von Dienstgeberseite gesteckten Rahmens und der ihm zur Verfügung stehenden Zeit verhalte er sich marktkonform. Ob diese Einschätzung des Bw. zutrifft, mag dahingestellt bleiben. Es darf nämlich nicht außer Acht bleiben, dass der Bw. die mit seinen nichtselbständigen Tätigkeiten in Konnex stehende umfang- und zeitmäßige Einschränkung seiner Tätigkeit und damit seines Leistungsangebotes in Kauf genommen hat (und nimmt). Der Bw. ist daher aus diesen Gründen nicht in der Lage, die vom Markt verlangten Leistungen – und auch nicht im nachgefragten Ausmaß – anzubieten, weshalb sich aus diesem Blickwinkel betrachtet eben kein marktgerechtes Verhalten des Bw. ableiten lässt.

Dem Argument des Bw., die sich an den berufsrechtlichen Grundsätzen orientierenden und von ihm verrechneten Stundensätze bzw. Pauschalhonorare wären als angemessen bzw. üblich zu bezeichnen, ist das FA nicht weiter entgegengetreten.

Schließlich ist noch das Kriterium der Z 6 des § 2 Abs. 1 LVO, nämlich die Bemühungen des Steuerpflichtigen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen, zu beachten. Diesem Kriterium kommt nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH vom 20. April 2006, 2004/15/0038, m.w.N., und vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0131) große bzw. besondere Bedeutung zu. Eine Maßnahme ist nur dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der sich Betätigende (betriebs-) wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse reagiert. Maßnahmen, die offenkundig nicht geeignet sind, die (betriebs-) wirtschaftliche Situation zu verbessern, sind keine strukturverbessernden Maßnahmen. Ob eine strukturverbessernde Maßnahme letztlich erfolgreich war, ist für die Liebhabereibeurteilung nicht von Bedeutung. Das Festhalten an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht (mehr) sinnvollen Betätigung zieht deren Beurteilung als Liebhaberei nach

sich. Ist eine Betätigung offensichtlich wirtschaftlich nicht (mehr) sinnvoll, so kann in ihrer Aufgabe ein marktgerechtes Verhalten gesehen werden (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 104).

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage auf der Ausgabenseite, etwa die Vornahme von Einsparungsmaßnahmen irgendwelcher Art, hat der Bw. nicht einmal behauptet. Im Gegenteil brachte der Bw. wiederholt vor, dass auch in Verlustjahren die Aufwendungen zur Aufrechterhaltung des Architekturbetriebes erforderlich wären. Als Bemühungen des Bw., die Ertragslage einnahmenseitig zu verbessern, könnten allenfalls dessen behauptete Aufrechterhaltung und Vertiefung der persönlichen Kontakte und Versuche, den Anschluss an die Entwicklungen der Branche nicht zu verlieren, gedeutet werden. Eine wirtschaftlich sinnvolle Reaktion auf die die Verluste verursachenden Ereignisse, nämlich die zeitliche Einschränkung sowie die Verbotsbestimmungen in den Vorstandsverträgen, welche als strukturverbessernd angesehen werden könnte, kann in diesen vom Bw. gesetzten Maßnahmen jedoch selbst bei wohlwollender Auslegung nicht erblickt werden. Sonstige der Strukturverbesserung dienende Schritte vermag der Berufungssenat ebenfalls nicht zu erkennen. Da bei der vom Bw. gewählten Ausgestaltung seiner Tätigkeit als Architekt die Erzielung eines Gesamtgewinnes ausgeschlossen erscheint, könnte ein marktgerechtes Verhalten des Bw. nur mehr in einer Einstellung dieser (betriebs-) wirtschaftlich nicht mehr sinnvollen Tätigkeit gesehen werden. Gegen eine derartige Vorgangsweise verwehrte sich der Bw. jedoch mit dem Argument, den Architektenbetrieb bei einer allfälligen Nichtverlängerung des Vorstandsvertrages zur Befriedigung seiner Lebensbedürfnisse zu benötigen, woraus seine Absicht, an der Erzielung von Gewinnen interessiert zu sein, erhelle. Diese bloß subjektiven Wunschvorstellungen des Bw. – aus denen die gemäß § 1 Abs. 1 LVO erforderliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, gar nicht ableitbar ist – finden in Ermangelung zur Strukturverbesserung geeigneter Maßnahmen in den objektiven Gegebenheiten jedoch keine Deckung.

Unter Berücksichtigung all dieser objektiven Kriterien in ihrer Gesamtheit gelangt der erkennende Senat daher zur Ansicht, dass das Tätigwerden des Bw. als Architekt in den Berufungsjahren nicht von einem subjektiven Streben, einen Gesamtgewinn zu erzielen, getragen war. Die Kriterien Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen, (kein) marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der angebotenen Leistungen, insbesondere aber die vom Bw. selbst ausführlich dargelegten Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird, sprechen in Verbindung mit dem Fehlen eines ernsthaften und tauglichen Bemühens, die Ertragslage (nachhaltig) durch strukturelle Maßnahmen zu verbessern, objektiv betrachtet eindeutig gegen das Vorliegen eines subjektiven Ertragstrebens.

So hätte der Bw. schon in den Jahren nach der Aufnahme seiner nichtselbständigen Tätigkeit beim Ö-k-V erkennen müssen, dass bei der von ihm gewählten Ausgestaltung der Ausübung der Architektentätigkeit die Erzielung eines Gesamtgewinnes ausgeschlossen bleiben wird. Wirtschaftlich sinnvolle und marktgerechte Reaktion darauf wäre eine gravierende strukturelle Änderung der Wirtschaftsführung oder letztlich eine Einstellung der Tätigkeit gewesen. Keine dieser Konsequenzen hat der Bw. indes gezogen. Die Argumentation des Bw., den Architekturbetrieb bei einer allfälligen Nichtverlängerung des Vorstandsvertrages zur Abdeckung seiner Lebensbedürfnisse zu benötigen, ist nach Meinung des erkennenden Senates nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Es mag wohl zutreffen, dass aufgrund der Konzernverflochtenheit eine Nichtverlängerung des Vorstandsmandates beim Ö-k-V auch Folgen für die Tätigkeit des Bw. bei der AB-AG zeitigen würde. Indizien, dass die Vorstandsbestellung im Jahr 2012 nicht mehr verlängert würde, hat der Bw. jedoch nicht einmal angedeutet und lassen sich auch dem Akteninhalt nicht entnehmen. Vielmehr kann derzeit davon ausgegangen werden, dass die nichtselbständigen Tätigkeiten des Bw. auch in Zukunft keine Änderungen erfahren werden. Damit einhergehend ist aber absehbar, dass auch hinsichtlich der Architektentätigkeit keine Änderungen dergestalt möglich sein werden, um von einer ertragsorientiert betriebenen Tätigkeit sprechen zu können. Im Gegenteil hat der Bw. mehrfach betont, den Betrieb als Architekt bloß aufrecht zu erhalten, um für den Fall der Beendigung der nichtselbständigen Tätigkeiten über ein wirtschaftliches Standbein zu verfügen. Je länger aber nun die Phase der den Bw. offenkundig in jeder Hinsicht zufriedenstellenden Beschäftigung beim Ö-k-V und die damit verbundene stark eingeschränkte und verlustbringende Architektentätigkeit dauert, umso unmöglich wird es, selbst nach grundlegender Änderung der Art der Wirtschaftsführung überhaupt einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Die jahrelange und auch während des Berufungszeitraumes evidente Inkaufnahme von Verlusten in Verbindung mit der vom Bw. gewählten und nicht reformierten Art der Gestaltung der Tätigkeit als Architekt führt unter Berücksichtigung aller objektiven Umstände dazu, dass jedenfalls im Berufungszeitraum von einer Absicht, aus dieser Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht gesprochen werden kann. Daraus folgt aber, dass die Tätigkeit als Architekt nicht als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle, sondern als Liebhaberei zu qualifizieren war und die daraus erzielten Einkünfte bei den Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2000 bis 2005 nicht in Ansatz zu bringen waren.

Wenn nun das Finanzamt die Tätigkeit des Bw. zumindest bis zum Jahr 1999 als Einkunftsquelle angesehen hat, so kann sich der Bw. aufgrund des Umstandes, dass die bis dahin überwiegend erzielten negativen Einkünfte bei den jeweiligen Veranlagungen ohnehin Berücksichtigung fanden, nicht als beschwert erachten. Eine Rechtswidrigkeit der nunmehr

angefochtenen Bescheide vermag der Bw. mit dieser Argumentation ebensowenig aufzuzeigen wie mit seiner Ansicht, das Finanzamt dürfte sogar bis zur Bearbeitung der Steuererklärung 2005 vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen sein. Wenn auch diese Vermutung ein gewisses Maß an Richtigkeit in sich birgt, so darf dennoch nicht außer Acht bleiben, dass Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens die endgültigen Bescheide, mit denen das Finanzamt die Tätigkeit des Bw. als Architekt als steuerlich nicht beachtliche Liebhaberei qualifizierte, bilden. Da sich aber diese Ansicht des Finanzamtes für den Berufungssenat im Lichte der oben dargestellten Kriterienprüfung als zutreffend herausgestellt hat, war auch mit diesem Vorbringen des Bw. für seinen Standpunkt nichts zu gewinnen.

Insgesamt gesehen war der Berufung, soweit diese den Streitpunkt Liebhaberei bezüglich der Jahre 2000 bis 2005 betrifft, ein Erfolg zu versagen.

Im Recht befindet sich der Bw. hingegen mit seinem Begehr, bei der Veranlagung 2005 weitere als die schon vom Finanzamt berücksichtigten Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug zu bringen. Diesbezüglich legte der Bw. entsprechende und als Nachweis taugliche Unterlagen der Berufung bei. Das Finanzamt hat – nach Rückfrage durch den Referenten – diese zusätzlichen Werbungskosten in Höhe von € 1.040,66 dem Grunde und der Höhe nach anerkannt, weshalb die insgesamt zu berücksichtigenden Werbungskosten € 2.585,40 betragen und der Berufung insoweit ein Teilerfolg beschieden war. Die solcherart von einem korrigierten Einkommen in Höhe von € 121.643,63 ausgehend neu berechnete Einkommensteuer für das Jahr 2005 beträgt daher € 5.977,92 und wird hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie der Neuberechnung der Steuer auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 6. November 2007