



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G, 1160 Wien, L, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert WP GmbH, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer und Einkommensteuer des Jahres 1999, sowie die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

Ber Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuerbescheide des Jahres 1999 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Der Umsatzsteuer und Einkommensteuerbescheid des Jahres 1999 tritt gem. § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand. Damit tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Der Berufung betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2003 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2003 werden aufgehoben.

Die Einkommensteuer und Umsatzsteuer wird der Höhe nach entsprechend den Bescheiden vom 27. 8. 2001 (für das Jahr 2000), Bescheiden vom 11. 4. 2002 (für das Jahr 2001); Bescheiden vom 7. 5. 2003 (für das Jahr 2002); Bescheiden vom 10. 5. 2004 (für das Jahr 2003) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezieht zum einen als LR Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom W sowie von der U. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde von dieser die Feststellung getroffen, dass die ab dem Jahre 1999 neben der als LR ausgeübte selbständige Tätigkeit als eine unter § 1 Abs. 2 der LVO zu beurteilen sei, und sowohl für einkommensteuerrechtliche als auch für umsatzsteuerrechtliche Zwecke diese dem Tatbestand der Liebhaberei - *auf Grund einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung* – des Bw. unterliege.

Die Betriebsprüfung teilte diese selbständig ausgeübte Betätigung des Bw. in die Segmente „*Entwurf und Handel mit T, Entwurf und Handel mit B, und Handel mit WN*“ und gelangt zu dem Schluss, dass „*aus der vorliegenden Betätigung auch innerhalb eines angemessenen Zeitraumes bei gleichartiger Intensität der Bewirtschaftung keinesfalls ein Gesamtüberschuss zu erzielen*“ sei (TZ 3 des Berichtes). Weiters wird angemerkt, dass selbst wenn der Ende 2004 vorliegende Warenbestand von rund € 12.000 noch abverkauft worden sei, sich keine andere steuerliche Betrachtung der Betätigung ergeben hätte.

Für umsatzsteuerliche Zwecke wurde die Betätigung des Bw. mit Hinweis auf § 2 Abs. 5 UStG als eine Tätigkeit angesehen, die *auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse*, diese somit nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gelte, weshalb dieser Tätigkeit die Unternehmereigenschaft abzusprechen sei.

Bezüglich der Aufzeichnungen wird angemerkt, dass die Ermittlung der Summe der einzelnen Ausgabenpositionen mangels „*Tippstreifen oder ähnlichen Zusammenstellungen*“ (Tz. 2 des Berichtes) im Detail von der Bp. nicht nachvollzogen werden konnte, und dass vom Bw. keine Sachkonten vorgelegt worden seien.

In der Folge wurden sämtliche negativen Einkünfte der Jahre 1999 bis 2003 mit dem Hinweis der Liebhabereibetätigung nicht anerkannt, und aus dem erklärten Einkommen des Bw. Ausgeschieden. Ebenso wurde im Bereich der Umsatzsteuer von Liebhaberei ausgegangen und die Umsatzsteuer mit Null festgesetzt. Ein geringfügiger Teil der Aufwendungen wurde als außergewöhnliche Belastungen sowie als Werbungskosten im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. berücksichtigt.

Die Berufung vom 19. April 2005 richtet sich gegen die Bescheide vom 21. März 2005 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999, gegen den Bescheid vom 21. März 2005 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1999, gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2003 (endgültige Bescheide vom 21. März 2005), sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2003 (endgültige

Bescheide vom 21. März 2005).

Die ersetzlose Aufhebung sämtlicher angefochtenen Bescheide sowie die erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 1999 bis 2003 und Umsatzsteuer der Jahre 1999 bis 2003 wird beantragt.

Bezüglich der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide wird festgestellt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO in allen Fällen zulässig ist, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, im Falle des Bw. dies jedoch nicht zutreffe, da die rechtlich Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei durch die Betriebsprüfung weder eine Tatsache noch ein Beweismittel darstelle (Verweis auf VwGH vom 17. 12. 2001, 95/14/0010).

Auch durch die Betriebsprüfung seien keine weiteren Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die nicht auch schon zum erstmaligen Zeitpunkt der Veranlagung im Jahre 1999 bekannt gewesen seien.

Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung eingestuften Betätigung des Bw. als eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO wird ausgeführt, dass es sich bei der Tätigkeit des Bw. eindeutig um eine im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO handle.

Der Bw. sei seit dem Jahre 1999 im Besitz dreier Gewerbescheine und zwar für die Gewerbe Handel, Design und Werbeagentur.

Alleine die Tatsache, dass der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als LR an der U sowie vom W beziehe, weise nicht zwangsläufig darauf hin, dass etwaige selbständig ausgeübte Tätigkeiten, die auch nur ansatzweise mit dem Gebiet der Kunst in Verbindung gebracht werden könnten, auf in der Lebensführung begründete Neigungen des Bw. zurückgeführt werden können.

Beim Betriebsgegenstand des Bw., dem Fotothermodruck auf Materialien, aus denen Brillenbügel, Brillenteile und Brillenfassungen für Sonnen- und optische Brillen hergestellt werden, und dem Vertrieb solcher Brillen, handle es sich jedenfalls um eine gewerbliche Tätigkeit, die sicher nicht auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung des Bw. zurückzuführen lasse.

Eine Tätigkeit die das Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes ausweise, sei nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen. Dies gelte insbesondere für Handelsbetriebe, wie auch der Betrieb des Bw. als ein solcher anzusehen sei (Dorals, EstG-Kommentar, § 2 LVO, Rn 572). Der Betrieb des Bw. sei somit **objektiv** erwerbswirtschaftlich und falle unter § 1 Abs. 1 LVO.

In einem vergleichbaren Fall sei mit VwGH Erkenntnis vom 3. Juli 2003 entschieden worden, dass die Entwicklung und der Handel mit Hochgeschwindigkeitsboot-Prototypen nicht unter §

1 Abs. 2 LVO falle, da die Entwicklung dieser Prototypen durch Anwendung neuer Verfahren und Techniken gekennzeichnet gewesen sei, und deshalb eine derartige Qualität der Betätigung weder Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO noch Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 darstellen könne (VwGH vom 3. Juli 2003, 2000/15/0017).

Das oben angeführte Erkenntnis befasste sich (erschwerend) mit Luxusgütern – eine Tatsache, die für den vorliegenden Fall nicht zutreffe.

Der Bw. verkaufe nebenbei auch selbst entworfene Teppiche, für deren Produktion und Verkauf jedoch nur geringfügige Kosten angefallen seien, wodurch diese Geschäftsfeld insgesamt einen Gewinn erwirtschaftet habe, ein Sachverhalt, der im Betriebsprüfungsbericht verzerrt dargestellt worden sei, indem angenommen worden sei, dass alle Betriebskosten in den Jahren 1999 bis 2001 für den Handel mit Teppichen aufgewendet worden seien, genau das Gegenteil aber sei der Fall gewesen sei.

Sämtliche geltend gemachten Betriebsausgaben der Jahre 1999 bis 2001 und zwar im Ausmaß von ATS 93.973 für das Jahr 1999, ATS 206.863,71 für das Jahr 2000, und ATS 310.470 für das Jahr 2001 seien dem Bereich des Brillenhandels zuzuordnen, da der Handelswareneinkauf für die Teppiche schon in vorangegangenen Jahren erfolgt sei. (...).

Um die Verluste der vergangenen Jahre wettzumachen und den Handelsbetrieb auszuweiten, habe der Bw. beschlossen, ab 2003 auch in den Weinhandel einzusteigen. Im Jahr 2003 seien 27 Flaschen Rotwein um insgesamt € 90 verkauft worden. Diesem Erlös können im Jahr 2003 Betriebsausgaben von € 366 für den Erwerb des Rotweins gegenüber gestellt werden, wobei hier natürlich aufgrund der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG keine Inventur berücksichtigt werde. Insbesondere der Rotweinhandel habe sich im Jahr 2004 erfolgversprechend entwickelt.

Im Bereich des Brillenhandels habe der Bw. das Konzept der Firma Swatch zum Vorbild genommen, welche mit bedruckten Uhren in den 90er Jahren erhebliche Gewinne erzielen konnte. Nach einer eingehenden Marktanalyse sei der Bw. zu der Erkenntnis gelangt, dass auch mit dem fotothermischen Bedrucken von Brillenteilen Gewinn zu machen wäre. Zur Finanzierung der Idee sei ein Kredit bei der jetzigen BA aufgenommen worden. Dafür sei der Bank durch den Bw. das **Unternehmenskonzept** vorgelegt worden (Beilage 2).

Das und insbesondere die Art und Weise des geführten Betriebes unterstreiche die Gewinnerzielungsabsicht eindeutig, woraus sich eine Einkünftevermutung im Sinne des § 1 (1) ergebe.

So habe der Bw. im Jahr 2000 die Idee der Beschriftung von Brillen unter der Gemeinschaftsmarke „C“ entwickelt, und diese im Jahr 2001 als Gebrauchsmuster registrieren lassen (Beilage 3).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor. Gemäß Punkt 9.3 der Liebhaberei-Richtlinie seien im Anlaufzeitraum auch die Kriterien des § 3 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO nicht zu prüfen. Das bedeute, dass die steuerliche Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre (bzw. fünf Jahre) auch dann aufrecht bleibe, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ergebe, dass aufgrund der Prüfung anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 keine Einkunftsquelle vorliege. Ein Anlaufzeitraum dürfe nur dann nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde. Im Falle des Bw. könne für den Brillenhandel somit von einem fünfjährigen Anlaufzeitraum ausgegangen werden, da in den Jahren 1999 bis 2001 Aufwendungen für den Brillenhandel angefallen seien, denen erst in den Folgejahren entsprechende Erlöse gegenüberstanden seien. Das bedeute, dass die geltend gemachten Verluste der Jahre 1999 bis 2003 (berufungsgegenständlichen Jahre) jedenfalls steuerlich anerkannt werden müssten.

Danach sei nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 bis 6 LVO das Vorliegen der **Absicht**, einen Gesamtgewinn zu erzielen, sowie die Betätigung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, wie Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen; Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnisse kein Gewinn erzielt werde, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf Preisgestaltung, sowie das Vorhandensein von Rationalisierungsmaßnahmen zu prüfen. Die aus dem Gewerbebetrieb resultierenden Verluste seien jedoch auf äußere Umstände und Widrigkeiten zurückzuführen gewesen:

Da es praktisch unmöglich gewesen sei, einen geeigneten Produzenten zu finden, der die Idee des FD eigenständig verwirklichen und umsetzen habe können, habe der Bw. selbst ein Verfahren entwickelt. Für dessen Entwicklung sei es notwendig gewesen, umfangreiche Informationen vor Ort (ausschließlich in Italien) in der Brillenindustrie zu sammeln, um daraus Testversuche ableiten zu können.

Der Bw. habe diverse Herstellen vor Brillenfassungen, Folienhersteller für Brillen sowie Azetathersteller für Brillen besucht, wie zum Beispiel die Firma D, wobei die betriebliche veranlassten Reisen jedenfalls nur zwei Tage gedauert hätten, und somit auch wegen des langen Anfahrtsweges – insbesondere in Verbindung mit der nichtselbständigen Tätigkeit umfangreiche Investitionen, wie die Anschaffung geeigneter Räumlichkeiten sowie einer Transferpresse, notwendig gemacht habe.

Der Bw habe ein Loft erworben, das er selbst ausgebaut habe, und welches ihm als

Betriebsstätte gedient habe. Die AfA sei gem. § 8 Abs. 1 EStG mit 3 % pro Jahr angesetzt worden.

Als der Bw. schließlich ein geeignetes Herstellungsverfahren für das Bedrucken der Brillen gefunden habe, und Brillen-Prototypen gefertigt worden seien, habe ein reges Interesse am Vertrieb der Brillen bestanden. Die Firma K. (KC) sowie die Firma R, seien in Verhandlungen mit dem Bw. gestanden, wobei mit der Firma K ein Lizenzvertrag geschlossen werden konnte. Nachdem die Patent- bzw. Markenanmeldungen erfolgt waren, habe der Bw. eine Order an einen italienischen Produzenten gegeben, der allerdings nicht in der Lage gewesen sei, die Bestellung der Vertriebsgesellschaft nach genauen Vorgaben und im erforderlichen Volumen zu erfüllen. Die Brillen seien verzerrt und nicht tragbar gewesen.

Nachdem so der Markteintritt geplatzt sei, habe der Bw. schließlich noch einen geeigneten Produzenten in Fernost (H) gefunden. Da allerdings aufgrund der mittlerweile schlechten wirtschaftlichen Lage kein Vertriebspartner mehr zur Verfügung gestanden sei, habe der Bw. den Vertrieb selbst übernehmen müssen. Um mit einem bekannten Namen besser in den Markt einsteigen zu können, seien außerdem Lizenzrechte von E für die Marke EP erworben worden.

Zu der Höhe der Betriebsausgaben wird im Schreiben ausgeführt:

In den Jahren 1999 bis 2003 seien ein Großteil der Betriebsausgaben auf Reisekosten nach Italien, die aus den oben genannten Gründen notwendig gewesen seien, und auch durch entsprechende Unterlagen dokumentiert seien, zurückzuführen gewesen. Weiters seien hohe Reisekosten für die Verhandlungen mit dem asiatischen Hersteller in LN angefallen. Die hohen Post- und Telefongebühren ließen sich ebenfalls auf die Herstellung der Prototypen zurückzuführen, da Warenmuster etc. verschickt werden mussten. Diese Kosten seien in der Anlaufphase des Betriebes angefallen und seien vor allem auf die unglückliche Zusammenarbeit mit dem italienischen Produzenten zurückzuführen gewesen.

Auch die Ausgaben für die TP hätten getätigt werden müssen. Ebenso seien hohe Kosten für die Markenanmeldungen und Lizenzgebühren in den Jahren 1999 bis 2002 angefallen, Kosten die ebenfalls hauptsächlich in der Anfangsphase des Betriebes zu Tragen gekommen seien. Der Behauptung im Betriebsprüfungsbericht vom 16. 3. 2005 dass „*aus der vorliegenden Betätigung auch innerhalb eines angemessenen Zeitraumes bei gleichartiger Intensität der Bewirtschaftung keinesfalls ein Gesamtüberschuss zu erzielen ist*“ müsse aus folgenden Gründen unbedingt widersprochen werden:

„*Unser Mandant hat alle Schritte unternommen, um am Markt erfolgreich zu sein (Patentanmeldungen, Fachmessenbesuche, Verhandlungen mit potentiellen Vertriebspartnern, eingehende Suche nach geeigneten Produzenten) – dass äußere Umstände zu einem*

unerwarteten und nicht geplanten Kostenanstieg sowie zu einer Markteintrittsverzögerung geführt haben, die den Verkauf von Brillen erst ab dem Jahr 2002 ermöglichte, kann nicht unserem Mandanten zugerechnet und zur Last gelegt werden. Auch in den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung 1997 werden unter Punkt 6.2. Verluste, die sich aus unerwarteten Umständen (wie unvorhersehbare Investitionen, Vertragsabwicklungsprobleme) ergeben, als unschädlich für die Einkünftevermutung erachtet. Da mittlerweile ein geeignetes Verfahren sowie ein fähiger Produzent gefunden werden konnten und somit ein Großteil der in den Anfangsjahren angefallenen Kosten für die Zukunft nicht mehr zu erwarten ist, steht einer gewinnbringenden Tätigkeit nichts mehr im Wege.

Zudem sei angemerkt, dass im Zeitverlauf eine durchaus positive Umsatzentwicklung erfolgte. Der Vertrieb der bedruckten Brillen erfolgt auch über das Internet, wo von G bereits seit Jahren Online-Shops unter den Internet Adressen „ES“ und „CM“ betreibt.

Interessant in diesem Zusammenhang erscheint auch die Vorgangsweise des Betriebsprüfers: Herrn G wurden im Rahmen der Betriebsprüfung Korrekturen der geltend gemachten Betriebsausgaben vorgeschlagen, wobei gemäß Betriebsprüfer z. B. Ausgaben für Büromaterial, Lizenzgebühren, Markenanmeldungen und Warenmuster aktiviert und abgeschrieben werden sollten! Die Nutzungsdauer für das Loft wurde von 33 auf 67 Jahre verlängert. Ebenso verwundert die Aussage, dass „die Ermittlung der Summen der einzelnen Ausgabenpositionen“ (TZ 2) im Detail nicht nachvollzogen werden konnten, da unser Mandant doch Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen, anhand von lückenlosen Aufstellungen sowie einen Anlagenspiegel erstellt hat, und sämtliche (nummerierte) Belege vorhanden sind.

Ferner muss angemerkt werden, dass seitens des Betriebsprüfers ab September 2004 doch wieder Umsätze und somit Einkünfte angenommen wurden. Im Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2004 wurde ein Betrag von € 529,17 vorgeschrieben. Warum von der ursprünglich angenommenen Liebhabereivermutung im September 2004 wieder abgegangen wurde, kann nicht nachvollzogen werden, ist doch keine Veränderung in der Bewirtschaftung eingetreten. Eine Begründung hinsichtlich dieser fragwürdigen Vorgangsweise des Betriebsprüfers findet sich auch nicht im Bericht über die Umsatzsteuersonderprüfung vom 16. März 2005.

Ergänzend sei auf § 1 Abs. 3 LVO verwiesen, gemäß dem Liebhaberei nicht vorliegt, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit aus Gründen (...) der wirtschaftlichen Verflechtung aufrecht erhalten wird. Eine solche wirtschaftliche Verknüpfung kann auch bei unserem Mandanten angenommen werden:

Bevor unser Mandant eine gewerbliche Tätigkeit, den F auf Brillenfassungen, ausübte, hatte er immer nur ein auf ein Jahr befristetes Dienstverhältnis bei der U, ohne Auszahlung eines 13. und 14. Monatsgehaltes und ohne automatische Gehaltsvorrückungen (Beilage 7). Bei

Bewerbungen an der U ist es wichtig, neben der fachlichen Qualifikation auch entsprechende Erfolge im Bereich der „ak“ zu erzielen. Durch das Vorweisen einer gewerblichen Tätigkeit, nämlich dem Handel mit selbst entworfenen Teppichen und dem Handel mit Brillen, die aufgrund des von G entwickelten Verfahrens fotothermisch bedruckt wurden, beides sehr gute Beispiele für ak, hatte unser Mandant schließlich bei seiner Bewerbung um einen besseren Dienstvertrag den entscheidenden Vorteil gegenüber den Mitbewerbern. Der Gewerbebetrieb von G war ausschlaggebend für die Bevorzugung unseres Mandanten. Mit 1. Oktober 2002 erhielt G einen unbefristeten Dienstvertrag mit automatischen Gehaltsvorrückungen und 13. und 14. Gehalt (Beilage 8). Ausschlaggebend dafür war die nebenberufliche Tätigkeit. Während G im Jahr 2001 nur insgesamt ATS 313.706 an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bezog, verdiente er im Jahr 2002 € 36.232,47 (rund ATS 498.570) und im Jahr 2003 € 33.831,64. Auch für die weitere Lehrtätigkeit unseres Mandanten an der U ist eine praktische Umsetzung seiner nichtselbständigen Tätigkeit von Bedeutung.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass es sich bei der Betätigung unseres Mandanten um einen Gewerbebetrieb, genauer gesagt um einen Handelsbetrieb, bei dem grundsätzlich nur in Ausnahmefällen von Liebhaberei ausgegangen werden kann, handelt. Gemäß Punkt 6.2 Liebhaberei-Richtlinie hat als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben Tätigen nach einem solchen Erfolg zu gelten. Der Handelsbetrieb unseres Mandanten ist demnach **objektiv** erwerbswirtschaftlich. Beim Entwurf und Handel mit Brillen kann außerdem wohl von einer Hobbytätigkeit ausgegangen werden, auf welche § 1 Abs. 2 Z 2 LVO vor allem abzielt. Generell stellt sich die Frage, warum ein Privater alle Mühen, wie die Kreditaufnahme zur Finanzierung der Produktion, den Erwerb von Maschinen (TG), Messebesuche zur Promotion des Absatzes, Verhandlungen mit Produzenten aus Italien und Fernost (H), sowie den Erwerb einer Betriebsbündelversicherung auf sich nehmen sollte, wenn er nicht – in absehbarer Zeit – mit einem Gewinn rechnete. Auch scheinen die erworbenen Vermögensgegenstände, insbesondere die TP, für die private Nutzung (im Rahmen eines Hobbys?) völlig ungeeignet. Der Gewerbebetrieb unseres Mandanten sprengt den Rahmen einer „in der Lebensführung begründeten Neigung“ jedenfalls bei Weitem. Die hohen Verluste ergaben sich, wie schon oben dargelegt, aufgrund von Unwägbarkeiten und exogenen Einflussfaktoren, wie der Lieferung von mangelhaften Brillen durch den italienischen Produzenten. Entgegen den Behauptungen im Betriebsprüfungsbericht kann also sehr wohl in absehbarer Zeit mit einem Gewinn unseres Mandanten gerechnet werden, da mittlerweile ein fähiger Produzent gefunden werden konnte“.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung führt der Bw. aus:

„Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn allerdings nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO angenommen werden. Für umsatzsteuerliche Zwecke muss der Liebhabereibegriff also restriktiv ausgelegt werden. Eine andere als enge Sichtweise dürfte auch europarechtlich im Rahmen der 6. EG-RL nicht zulässig sein, da es europarechtlich nicht darauf ankommt, zu welchem Zweck und mit welchen Ergebnis die Tätigkeit ausgeübt wird (Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I, 8. Auflage, Rn 1227; Ruppe, UstG 1994 Kommentar, 2. Auflage, § 2 Rn 12). Die restriktive Auslegung der Liebhaberei im Bereich der Umsatzsteuer muss auch aus Gründen der Wettbewerbsneutralität erfolgen: Werden innerhalb der Unternehmerkette Leistungen ausgegliedert, so soll dies nach dem Konzept der USt keine Kostenbelastung durch USt zur Folge haben (Ruppe, UstG 1994 Kommentar, 2. Auflage, § 2 Rn 246). Wird nun von Liebhaberei ausgegangen, wird die Unternehmerkette unterbrochen, eine zusätzliche Kostenbelastung tritt ein. Umsatzsteuerrechtlich muss die Entscheidung ob Liebhaberei vorliegt oder nicht sofort getroffen werden. Im Gegensatz zu ertragssteuerlichen Überlegungen steht demnach kein Beobachtungszeitraum zur Verfügung (VwGH vom 19. 10. 1987, 86/15/0105, ÖstZB 1988, 301). Eine Tätigkeit, die bei der sofortigen Beurteilung Zweifel offen lässt, ob die Ertragsfähigkeit angenommen werden kann ist umsatzsteuerrechtlich keine Liebhaberei (Kolacny-Mayer, UStG Kurzkommentar, 77 f). Im Falle unseres Mandanten wurde, wie sich aus den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheiden ergibt, zunächst von Einkünften ausgegangen. Damit wurde offensichtlich für umsatzsteuerliche Belange zunächst nicht Liebhaberei unterstellt, weshalb die Liebhabereivermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO auch nicht aufrechterhalten werden kann. Wie auch schon oben dargelegt, handelt es sich bei der Tätigkeit unseres Mandanten, dem Handel mit Teppichen, Brillen und Rotwein um einen Gewerbebetrieb und somit um Einkünfte im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO. Bei solchen Einkünften kann allerdings für umsatzsteuerliche Zwecke auch bei Verlusten **niemals Liebhaberei angenommen werden** (Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I, 8. Auflage, Rn 1227). Dem Ergebnis der Betriebsprüfung, demzufolge auch umsatzsteuerliche nicht von einem Unternehmen und Umsätzen ausgegangen werden kann, kann aus obigen Gründen nicht zugestimmt werden. Vielmehr ist richtig, dass umsatzsteuerlich gar keine Liebhaberei vorliegen kann, weil die Tätigkeit unseres Mandanten nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt.“

Ebenfalls mit 19. April 2005 erhebt der Bw. Berufung (eigener Schriftsatz) gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 9/2004 vom 21. 3. 2005. Die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie die Verbuchung der eingereichten

Umsatzsteuervoranmeldung mit einem Guthaben in der Höhe von € 14.970,83 werde beantragt.

Die Berufung wird wie folgt begründet:

„Im Zuge der USO- Prüfung wurde festgestellt, dass die Tätigkeit unseres Mandanten praktisch ausschließlich am bisherigen Betriebssitz (Top 209) ausgeübt wird. Auf diesbezüglichem Vorhalt des Betriebsprüfers und unter dem Eindruck der beträchtlichen bereits seitens des Betriebsprüfers angedrohten Nachforderungen an Einkommensteuer und Umsatzsteuer hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2003 erklärte unser Mandant, dass er auf die Geltendmachung der Vorsteuer für den Kauf der Wohnung Top 320 verzichtet und die Wohnung vorerst privat nutzen werde. Aus diesem Grund wurde ein Betrag von € 15.500 aus den geltend gemachten Vorsteuern für 9/2004 ausgeschieden, obwohl – wie auch dem Bericht gemäß § 150 BAO (Tz. 1) entnommen werden kann – eine mögliche Vermietung in der Zukunft seitens unseres Mandanten vorgebracht wurde.

Ferner konnte sich der Betriebsprüfer auch im Rahmen einer Besichtigung des im September 2004 erworbenen Top 320 davon überzeugen, dass dieses bereits jetzt zumindest teilweise betrieblich in Form eines Lagers (unter anderem für Teppiche) genutzt wurde. Diesbezüglich wurde dem Betriebsprüfer seitens unseres Mandanten auch erklärt, dass der Ankauf einer weiteren Wohnung – insbesondere auch im Hinblick auf eine mögliche Expansionstätigkeit – insofern günstig war, als diese im selben Objekt lag und somit Herr G keine weiten Transportwege zwischen dem Loft (Top 209) und der zum Teil als Lager genutzten Wohnung (Top 320) überbrücken muss. Dies wurde allerdings seitens des Betriebsprüfers als „betriebswirtschaftlich wenig sinnvoll“ bezeichnet und Herrn G der Verzicht auf die Vorsteuer nahe gelegt.

Tatsächlich hat unser Mandant vor, die gegenständliche Wohnung (Top 320) über einen kurzen Zeitraum noch teils betrieblich und teils privat zu nutzen und in der weiteren Folge die Wohnung zu vermieten. Der Anteil der betrieblichen Nutzung beläuft sich aufgrund der Quadratmeteranzahl auf rund ein Drittel (33,33 %), wobei die Abgrenzung des betrieblichen vom privaten Bereich durch die Errichtung einer Zwischenwand erfolgt ist. In Kenntnis der Judikatur des EuGH vom 8. 5. 2003 Rs C-269/00 „Seeling“ wurde seitens unseres Mandanten die komplette Vorsteuer geltend gemacht. Eine private Nutzung gegenständlicher Wohnung erfolgte bis dato noch nicht bzw. in einem äußerst eingeschränkten Ausmaß, da noch Sanierungen diverser Baumängel seitens des Bauträgers und weitere Adaptierungen ausständig sind. So bestehen gravierende Baumängel (undichter Wintergarten, Wassereinbruch), wobei eine Bestätigung des Bauträgers über die geleisteten und noch zu erfolgenden Sanierungsmaßnahmen jederzeit nachgereicht werden kann.

Da auch die ab 1. 5. 2004 mit AbgÄG 2004 eingeführte Neuregelung des Vorsteuerabzuges

von gemischt genutzten Gebäuden nicht mit dem EU-Recht im Einklang steht, wird weiterhin der volle Vorsteuerabzug für die im September 2004 angeschaffte Wohnung beantragt“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) und Sanierungsgewinne (§ 36) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 3 und Abs. 4 Z 1) sind die Gewinne (§§ 4 bis 14) aus Gewerbebetrieb.

Die für die Streitjahre 1999 bis 2003 anzuwendende Liebhabereiverordnung (LVO) enthält in der hier interessierenden Hinsicht folgende Regelungen:

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

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

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

§ 1 (2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. (...).

§ 1 (3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, *aus Gründen der Gesamtrentabilität*, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

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

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

§ 2 (2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). (...). 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.*

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der UFS legt den von der Betriebsprüfung festgestellten oben wiedergegebenen Sachverhalt, welcher bis auf die rechtliche Beurteilung zwischen den Parteien als unstrittig zu bezeichnen ist seiner Entscheidung zugrunde. Aus den oben wiedergegebenen Bestimmungen der Liebhabereiverordnung ergibt sich für den hier zu beurteilenden Fall daraus folgendes:

Die Betriebsprüfung hat in ihrer Beurteilung der Tätigkeit des Bw., diese als eine im Sinne des § 1 (2) der LVO, als eine in der Lebensführung des Bw. begründeten Neigung liegende angenommen, und dies vor allem in der Tatsache der erheblichen in den Jahren 1999 bis 2003 angefallenen Gesamtverluste von insgesamt ATS 1.583.361,65 begründet, da in diesem

Zeitraum lediglich Umsätze von insgesamt ATS 169.550,42 erzielt werden konnten (Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes), um als Rechtsfolge dem Bw. die Anerkennung der Anlaufverlusten zu versagen.

Demgegenüber wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters des Bw. vorgebracht, dass einerseits die selbständige Tätigkeit des Bw. im Zusammenhang mit der die nichtselbständige Tätigkeit des Bw. bezüglich des Dienstvertrages an auf der U, gesehen werden muss. Man erwarte eben in diesem Dienstverhältnis, dass die entwickelte Künstlerische Betätigung auch zu einer praktischen Anwendung dieser (im Sinne der Ausrichtung der Universität) führen könne. Weiters müsse berücksichtigt werden, dass der Bw. in seinen selbständigen Bemühungen (der Dienstvertrag vom 17. September 2002 mit der U lautet auf ein Beschäftigungsausmaß von fünfzig Prozent) sich marktgerecht verhalten habe (Verhandlungen mit italienischen Brillenfirmen, einer fernöstlichen Brillenfirma, Bemühungen betreffend den Brillenvertrieb, Interneteigenvertrieb, Messebesuche, Anschaffung einer „Transferpresse“ und eines „Großformatdruckers“, Registrierung der Marke „C“) derart verhalten habe, dass eine Betätigung im von der Betriebsprüfung festgestellten Ausmaß einer „Hobbytätigkeit“ nicht angenommen werden könne.

Für die Frage der Zuordnung einer Betätigung zu § 1 Abs. 1 oder zu § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung ist zunächst zu prüfen, ob es sich bei fraglichen Tätigkeit um die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, handelt, oder um Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Wenn auch, wie die Betriebsprüfung annimmt, die Betätigung des Bw., indem dieser seine berufliche Existenz im Bereich der Kunst und deren Anwendung gefunden hat, und dies möglicherweise auch der Neigung des Bw. entsprechen wird, dem aus Sicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz zugestimmt werden kann, so bedeutet dies im Sinne der Liebhabereiverordnung nicht, dass die (künstlerische) gewerblich ausgeführte Tätigkeit, dadurch der Nutzung im Rahmen der Lebensführung des Bw. zugerechnet werden kann, wie dies im Sinne der Liebhabereiverordnung beispielsweise bei Gütern der Sport und Freizeitausübung, Luxusgütern usw. angenommen werden kann. Der Entwurf, die Entwicklung und der Handel mit modernen Brillen durch einen Designer (Künstler), mag sich dieser auch mit dem Ergebnis seiner künstlerischen Arbeit identifizieren, stellt jedoch, bei objektiver Betrachtung, eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung (Betätigung mit Annahme einer

Einkunftsquelle im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO) dar. Es kann kaum angenommen werden, dass der Bw. eine Neigung darin erblickt, die wie in der Berufung angeführten, und auch in einigen Schriftsätze nachgewiesenen Unwägbarkeiten des Entwurfes, der Produktion und des Vertriebes auf sich zu nehmen, wenn nicht die Absicht besteht, daraus jedenfalls, die diese Bemühungen abgeltenden Einnahmen erzielen zu können. Gleiches gilt für die Betätigung im Rahmen des Entwurfes und Verkaufes von Teppichen. Auch handelt es sich bei der im vorliegenden Fall zu beurteilenden Tätigkeit um eine künstlerische in dem Sinne, als der Bw. zwar die Entwürfe für die Brillen (Prototypen) fertigt, welche in weiterer Folge in größerer Stückzahl produziert werden, sich der Künstler also nicht von seinem künstlerisch Geschaffenen trennen muss, und (im Falle der Brillen) lediglich die Reproduktion dem Verkauf zugeführt wird.

Auch hat der Bw. in der Registrierung der Marke „C“, der Präsentation der Modelle über eine (sehr attraktive) Internetseite, und des Erwerbes der Lizenzrechte von E, für die Marke EP, ein Verhalten gesetzt, welches für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung als typisch zu bezeichnen ist.

Das tatsächliche Erwirtschaften von Gewinnen ist aber für die *Beurteilung der Zuordnung der Tätigkeit* als eine im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO noch nicht erforderlich (Möglichkeit der Anlaufverluste). Die vorliegende Tätigkeit, der Verkauf von Brillen und Teppichen (Wein), entspricht dem äußeren Erscheinungsbild (Verkehrsauffassung) nach, dem eines typischen Gewerbebetriebes, wenn auch, so jedenfalls im Anlaufzeitraum, erhebliche Verluste angefallen sind. Es handelt sich bei der gegenständlichen Tätigkeit also um eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung (Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO).

Aus § 2 (2) der LVO ergibt sich, dass innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn der Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vorliegen (Anlaufzeitraum). Die Gewerbeanmeldungen erfolgten für den 22. bzw. 23. Dezember 1999. Für die berufungsgegenständlichen Jahre (1999 bis 2003) fallen somit in den längstens für eine Betätigung anzuerkennenden Anlaufzeitraum. Der Abgabenbehörde wird dabei kein Ermessensspielraum eingeräumt. Dies gilt unabhängig davon, ob sich in den nächsten Jahren die Einkunftsquelleneigenschaft bestätigt (Doralt/Renner, a.a.O., § 2 Tz 425). Der Anlaufzeitraum kommt auch dann zum Tragen, wenn keine Gewinnerzielungsabsicht besteht (VwGH 24.6.1999, 97/15/0146). Mit der Anerkennung derartiger Verluste soll der bei Beginn betrieblicher Tätigkeiten typischerweise auftretenden Verlustsituation Rechnung getragen werden (z.B. durch Anfangsinvestitionen, Anschaffung

von Umlaufvermögen, schrittweise Entfaltung der gesamten Geschäftstätigkeit) (VwGH 30.11.1994, 93/14/0156). Der Anlaufzeitraum dient der Beobachtung der Erfolgschancen einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung, weshalb die in diesem Zeitraum erzielten Verluste - von Ausnahmefällen abgesehen - anzuerkennen sind. Diese Verluste sind somit als Anlaufverluste anzuerkennen.

Fallen nach Ablauf des Anlaufzeitraumes weiterhin Verluste an, so ist die Betätigung einer Kriterienprüfung zu unterziehen, wobei die Verhältnisse des Anlaufzeitraumes mit zu berücksichtigen sind. Nach der Konzeption der Liebhabereiverordnung können daher typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen - ausgenommen solche, bei denen nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden, niemals von Beginn an Liebhaberei sein (vgl. Rauscher/Grübler, a.a.O., S 82). Aus dem vorliegenden Sachverhalt, den Ausführungen der Betriebsprüfung im BP-Bericht, und der Darstellung des Bw. ergibt sich kein Hinweis darauf, dass der Bw. die ausgeübte selbständige Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beenden wird. Die Bescheidbegründung des Finanzamtes erfolgte mit Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der aufgenommenen Niederschrift der BP bzw. dem Prüfungsbericht. Im Prüfungsbericht (Tz. 3 Liebhaberei) findet sich die Vermutung des Betriebsprüfers, dass die „vorliegende Betätigung auch innerhalb eines angemessenen Zeitraums bei gleichartiger Intensität der Bewirtschaftung keinesfalls einen Gesamtüberschuss zu erzielen“ im Stande ist, jedoch kein Hinweis auf eine beabsichtigte Beendigung der Tätigkeit. Eine Prüfung dahingehend, ob nach Ablauf des Anlaufzeitraumes (1999 bis 2003) weiterhin Verluste angefallen sind, ist ab dem Jahre 2004 für die Folgejahre im Sinne einer Kriterienprüfung vorzunehmen.

Wenn die Betriebsprüfung in Beurteilung der vorliegenden Tätigkeit offenbar zur Überzeugung gelangt ist, dass die Art der Durchführung der Tätigkeit objektiv nicht ertragsfähig sei (wegen der angefallenen hohen Verluste „*keinesfalls ein Gesamtüberschuss zu erzielen*“ sei), und als Folge davon zum Schluss gelangt, dass dem Bw. auch an der Absicht fehlen müsse, Gewinne zu erzielen, dann wäre hiezu zu bemerken, dass für die Frage der Zuordnung der Tätigkeit, die *objektive Ertragsfähigkeit* der Betätigung nicht Tatbestandsvoraussetzung der im § 1 Abs. 1 LVO (erwerbswirtschaftliche Betätigung) geregelten Vermutung ist, während die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht nicht erkennen lassen, worauf die Betriebsprüfung die Beurteilung der zukünftigen Geschäftsentwicklung gründen will. Handelstätigkeiten pflegen nach der Lebenserfahrung *grundsätzlich* schon durch die Absicht veranlasst zu sein, einen Gesamtgewinn zu erzielen, weil das Entwickeln, Produzieren und das Handeln mit Wirtschaftsgütern (im vorliegenden Fall von Brillen, Teppichen, Wein) im Allgemeinen *nicht* typischerweise auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung zu beruhen

pflegt. Eine in Gewinnabsicht unternommene Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO führt rechtlich ohnehin nur zu einer Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle, die nach Maßgabe der Regelungen des § 2 Abs. 1 LVO widerlegt werden kann.

Ob die Betriebsprüfung in der Einordnung der Tätigkeiten des Bw. unter § 1 Abs. 2 LVO zum Ausdruck bringen wollte, die Vermutung des Vorliegens von Einkünften sei für die Tätigkeit des Bw. im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO als widerlegt anzusehen, wird aus den Ausführungen des Berichtes in diesem Zusammenhang ebenso nicht klar wie ein Grund für die Beurteilung, dass die Handelstätigkeit des Bw. nicht von der Absicht getragen sei, Gewinne zu erwirtschaften.

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ist ohnehin unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Solange sich das stetige Streben nach Gewinnen nach außen hin nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Für den hier zu beurteilenden Zeitraum haben die Darstellungen des Bw. dargelegt, dass es dem Bw. nicht an den erforderlichen *Bemühungen* einen Geschäftsgang zu begründen, erlangte. Dies ist aus dem Schriftverkehr mit dem Vertriebspartner (K), und dem erfolgten Vertrieb über das Internet (Webseite „CN“) abzuleiten.

Für den Fall dass dieses Streben in späteren Kalenderjahren (ab 2004) fehlt, so ist die Betätigung nicht insgesamt, sondern nur ab jenem Kalenderjahr als Liebhaberei zu beurteilen, welches erstmals das angeführte Streben vermissen lässt (vgl. Rauscher/Grübler, a.a.O., S 40, 80).

Den Gegenstand der Berufung bildet zweitens die Frage nach der Liebhabereibeurteilung im umsatzsteuerlichen Sinn:

Aus oben Gesagtem ergibt sich, dass die Tätigkeit des Bw. eine solche im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen darstelle. Gemäß § 6 LVO 1993, BGBl. 33/1993, liegt auf dem Gebiet der Umsatzsteuer bei solchen Betätigungen keine Liebhaberei vor. § 6. LVO normiert, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen angenommen werden kann.

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Einkommensteuerbescheid und Umsatzsteuerbescheid des Jahres 1999 (bezüglich der Jahre 2000 bis 2003 erfolgte keine Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide):

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis

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

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (z.B. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise die mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

Nicht die Prüfung, sondern die anlässlich der Prüfung festgestellten Wiederaufnahmegründe berechtigen zur Beseitigung der Rechtskraft und in der Folge zur Berichtigung der Bescheide auf Grund des erweiterten Wissensstandes.

Die Betriebsprüfung stützt die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO in den Einkommensteuer und Umsatzsteuerbescheiden vom 21. März 2005 auf die „*Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht*“.

In dem der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Bericht vom 16. März 2005 findet sich jedoch kein Hinweis, der die Wiederaufnahme des Verfahrens begründen würde, lediglich der Hinweis, die Schlussbesprechung habe am 10. März 2005 stattgefunden. Im Bericht wird unter „*Schlussfolgerung der BP*“ ausgeführt, dass die Tätigkeit des Bw. keine erwerbswirtschaftliche sei, sondern eine in der Lebensführung des Bw. begründete Neigung darstelle.

Eine andersgeartete rechtliche Beurteilung oder eine spätere abweichende Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes, kann jedoch den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft allein nicht rechtfertigt.

Bei dem Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 4 geht es regelmäßig darum, dass die Behörde danach trachtet, mit seiner Hilfe die Rechtskraft in der Absicht einer zumeist mit Nachforderungen verbundenen Richtigstellung zu durchbrechen, also dem Gedanken der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit zu bevorzugen. Stützt sich in einer solchen Konfliktsituation die Behörde auf einen (vermeintlichen) Wiederaufnahmegrund, so ist es ihre Aufgabe, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch *unmissverständliche Hinweise* darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind, es ist hingegen nicht Sache der Partei, das Nichtvorliegen eines

Wiederaufnahmegründe, der im Ergebnis zu einem Eingriff in die Rechtskraft führt, nachzuweisen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 aus Anlass einer abgabenbehördlichen Prüfung ohne Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes wäre somit unzulässig, ein die Wiederaufnahme dennoch verfügender Bescheid wäre nicht richtig, aber aus Rechtsgründen aufhebbar. Nun hat die BP Wiederaufnahmegründe, die eine solche für das Jahr 1999 rechtfertigen würde, zum einen nicht angeführt, und auch die der Wiederaufnahme zugrunde liegende Ermessensentscheidung nicht begründet. Im vorliegenden Fall fehlt es sogar an dem oft feststellbaren formelhaften Hinweis, dass dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit zukomme, der für sich allein zur Begründung des positiven Ermessengebrauches im allgemeinen jedoch nicht ausreicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2007