



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch RBG Revisions- u Betriebsberatungsgesellschaft m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 1040 Wien, Operngasse 23/19, vom 19. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 30. Jänner 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide für 2001, 2002, 2003 und 2004 vom 26. Februar 2007 nach der am 6. Oktober 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheiden vom 25. Juni 2003, 10. Mai 2004, 1. Juni 2005 und 7. Juni 2006 wurde der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2001, 2002, 2003 und 2004 veranlagt.

Am 26. Februar 2007 wurde das Verfahren hinsichtlich der genannten Abgabenbescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und gleichen Tages dem Wiederaufnahmegrund Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide für die vier betroffenen Veranlagungsjahre erlassen. Begründend führte das Finanzamt (FA) aus, die

Wiederaufnahme sei durchzuführen gewesen, da in den Erstbescheiden Einkünfte aus Kapitalvermögen (Fa. Hc. Inc., Sea Harbour Drive, Orlando) unberücksichtigt geblieben seien.

Bereits mit Schreiben vom 22. August 2005 hatte der Bw. mitgeteilt, dass sein Beitrag zu dem im Jahr 2000 publizierten Fachbuch "TMS" größtenteils aus der Verwertung seiner Dissertationsschrift hervorgegangen sei. Zur Vorbereitung dieser Dissertation habe der Bw. von September 1988 bis Februar 1989 einen sechsmonatigen Forschungsaufenthalt an der University of Arizona, Tuscon, in Anspruch genommen, wofür ihm *"eigene Kosten in der Höhe von mindestens 90.000 ATS"* entstanden seien. Später (in den Jahren 1989, 1991, 1993, 1994, 1996 und 1999) folgten weitere Konferenzbesuche und Forschungsaufenthalte in den USA, Deutschland und auf den Kanaren, die für die Entstehung des Buches wesentlich gewesen seien. Insgesamt stünden den durch die Publizierung des Fachbuches entstandenen Einnahmen daher *"Aufwendungen in der Höhe von zumindest 100.000 ATS gegenüber"*.

Gegen die mangelnde Berücksichtigung dieser Kosten richtete sich die vom Bw. am 28. April 2007 - **verspätet** - eingebrachte Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2003 und 2004 (jeweils datierend vom 26. Februar 2007). Begründet wurde das Berufungsbegehren im Wesentlichen wie folgt:

*"Grundsätzlich gilt für Werbungskosten aus Leistungen das Zufluss-Abfluss-Prinzip; fallen Werbungskosten aber in einem anderen Jahr als die Einnahmen an, dann sind sie bis zur Höhe der Einnahmen abzugsfähig (Periodenübergreifende Verrechnung,...)"*

Auf der Grundlage dieser Rechtsansicht wurde unter Hinweis auf die seinerzeitigen, nicht geltend gemachten Aufwendungen iHv. 100.000 ATS (ca. 7.267 €) die Durchführung einer periodenübergreifenden Werbungskostenverrechnung unter Gegenüberstellung der Aufwendungen mit den jährlich bezogenen Tantiemen (2001 bis 2006) beantragt, woraus ein Werbungskostenüberschuss iHv. 691,08 € resultiere.

Diese Berufung wurde wegen Fristversäumnis mit den Bescheiden vom 21. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesen (§ 273 Abs. 1 lit.b BAO).

Mit dem Anbringen vom 26. Februar 2008, eingelangt beim FA am 27. Februar 2008, stellte der steuerliche Vertreter fristwährend (§ 302 Abs. 2 BAO: "bis zum Ablauf eines Jahres" nach Bescheidbekanntgabe) namens und auftrags des Bw. den **Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2003 und 2004** vom 26. Februar 2007 gemäß § 299 BAO mit folgender Begründung:

*"Materiell geht es um die steuerliche Beurteilung von Tantiemen, welche unser Mandant für die Publikation seiner Dissertation in den USA in den angesprochenen Jahren erhalten hat. Von der zuständigen Finanzbehörde in den USA wurden die zugeflossenen Beträge jeweils im Jahr des Zuflusses als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert. Aus Sicht des österreichischen Einkommensteuerrechts kann es sich jedoch keinesfalls um Einkünfte aus*

*Kapitalvermögen handeln, weil keiner der Anknüpfungspunkte des § 27 EStG erfüllt ist. Allenfalls könnten theoretisch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne § 28 (1) Z 3 EStG bzw. sonstige Einkünfte im Sinne § 29 Z. 3 (Einkünfte aus Leistungen) vorliegen.*

*Wie dem Finanzamt aber bereits im Zuge umfassender Vorhaltsbeantwortungen mitgeteilt wurde, kommt jedoch in solchen Fällen eine periodenübergreifende Werbungskostenverrechnung zu tragen, deren Ergebnis erkennen lässt, dass insgesamt kein Überschuß der Einnahmen über den Werbungskosten vorliegt. Auch aus der Sicht der Liebhabereiverordnung (BGBl. 1993/339) liegen keine Einkünfte im Sinne des EStG vor.*

*Die Versteuerung erfolgte daher in Verkennung der steuergesetzlichen Grundlagen."*

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2008 wurde folgende Rechtsansicht des FA der steuerlichen Vertreterin zur Stellungnahme (bis 11. November 2008) übermittelt:

Der Erhalt von Tantiemen aus der Veröffentlichung einer Dissertation sei nach herrschender Ansicht als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG 1988 zu qualifizieren. Verwertet ein Schriftsteller sein Urheberrecht, so erziele er mit seiner schriftstellerischen Tätigkeit Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Die unter dem Oberbegriff "Vermietung und Verpachtung" erfasste Einkunftsart des § 28 EStG sei subsidiär: Soweit die Einkünfte zu einer der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 1-5 EStG gehören, seien sie dort zu erfassen.

Ausgaben seien gemäß § 19 Abs. 2 EStG für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Nach den EStR, Rz 4620, seien die Ausgaben dann abgefließen, wenn der geleistete Betrag aus der Verfügungsmacht des Leistenden ausgeschieden ist.

Des Weiteren ersuchte das FA den Bw., darzulegen, nach welchen Bestimmungen des EStG die von der steuerlichen Vertreterin im Aufhebungsantrag angeführte "periodenübergreifende Werbungskostenverrechnung" möglich sei.

Nach verlängerter Frist brachte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 28. November 2008 ergänzend vor:

*"Die Voraussetzungen zur Einstufung der strittigen Einnahmen (Tantiemen) als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind nicht gegeben, weil*

- keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt (es wurde eine Dissertation erarbeitet, um einen akademischen Grad zu erlangen)*
- weiters keine Gewinnerzielungsabsicht vorlag, weil die Kosten für die Erstellung der Dissertation (ein längerer Auslandsaufenthalt war in den Jahren 1988 und 1989 notwendig) für diese Jahre in Summe Euro 10.048,47 betrugen*
- und unsere Mandantschaft bei der Erstellung der Dissertation in keiner Weise davon ausgehen konnte, dass die Forschungsergebnisse einen wirtschaftlichen Wert hätten, welcher über den angefallenen Kosten liegen würde.*
- Ebenso fehlt der Tätigkeit das Element der Nachhaltigkeit.*

*Sollte die Finanzbehörde dieser Ansicht nicht folgen können, wäre weiters vor einer pflichtigen Behandlung die Liebhabereiverordnung heranzuziehen: Nach § 1 Liebhabereiverordnung BGBl*

1993/33) liegen keine Einkünfte vor, da die Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erzielen, fehlt. Diese Voraussetzung ist anhand objektiver Umstände tatsächlich nachvollziehbar. Unsere Mandantschaft konnte in keiner Weise bereits im Jahre 1989 (Ausgaben von Euro 10.048,47) voraussehen, dass aus dieser Tätigkeit 12 Jahre (!) später Einnahmen zufließen werden. Der Zufluß an Einnahmen entspricht eher einem günstigen Zufall in der Forschung, weil die seinerzeit entwickelten theoretischen Grundsätze erst viel später für die Wissenschaft interessant geworden sind. Weiters ist anzuführen, dass auch bis zum heutigen Tage kein Gewinn (Ausgaben sind höher als die Einnahmen) und gemäß der deutlich sinkenden jährlichen Tantiemen auch nicht die nächsten 5 Jahre vorliegen wird (Ausgabenüberschuss per 31.12.2006: Euro 3.472,55). Weiters darf angeführt werden, dass für die in Streit stehenden Jahre derzeit noch keine Ausgaben angesetzt wurden und daher die Gesamtausgaben noch erhöhen würden. Wie bereits im Schreiben vom 26.2.2008 angeführt, liegen auch aus der Sicht der Liebhabereiverordnung keine Einkünfte im Sinne des EStG vor."

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2009 wurde schließlich der Antrag vom 26. Februar 2008 betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2003 und 2004 mit folgender Begründung abgewiesen:

*"Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Nach § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.*

*Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Aufhebungen nach § 299 BAO sind nach dieser Rechtslage nur bei Gewissheit der Rechtswidrigkeit zulässig. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Dies gilt umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist.*

*Es war daher zu prüfen ob die in Ihrem Antrag angeführte Rechtswidrigkeit vorliegt.*

*Bei Tantiemen aus der Veröffentlichung der Dissertation handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z.1 lit. a EStG 1988.*

*Verwertet ein Schriftsteller sein 'Urheberrecht', erzielt er mit der schriftstellerischen Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.*

*Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gilt das Subsidiaritätsprinzip, d.h. Einkünfte iSd. § 28 EStG 1988 liegen nur dann vor, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs.3 Z.1-5 EStG gehören.*

*Ausgaben sind gem. § 19 Abs.2 EStG 1988 für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Dies bedeutet, dass Ausgaben dann abgeflossen sind, wenn der geleistete Betrag aus der Verfügungsmacht des Leistenden ausgeschieden ist (EStR RZ4620). Die Ausgaben aus den Vorjahren können daher in den Jahren 2001-2004 nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden, es verbleiben somit positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG 1988.*

*Es ist richtig, dass es sich um keine Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt, sondern wie oben ausgeführt um Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 EStG 1988, es liegt in diesem Punkt eine Rechtswidrigkeit der entsprechenden Bescheide vor.*

*Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine wesentliche Bedeutung zu*

*Eine Aufhebung wird dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat. Der Verwaltungsgerichtshof hielt in der bisherigen Rechtsprechung zu § 299 BAO in der vor dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz gültigen Fassung fest, dass für den Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Das eingeräumte Ermessen wird dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (vgl. zB. VwGH 26.11.2002, 98/15/0204).*

*Eine bloß geringfügige Rechtswidrigkeit liegt vor, wenn der gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid zu verbindende Abgabenbescheid im Spruch lediglich geringfügig vom bisher im Rechtsbestand befindlichen Bescheid abweicht. Sind die Auswirkungen der Aufhebung der Bescheide geringfügig, so spricht der Grundsatz der Sparsamkeit gegen die Aufhebung des Bescheides. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung sich zugunsten oder zuungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996/70).*

*Durch die Änderung der Einkunftsart ergäbe sich nur eine geringfügige bzw. keine steuerliche Auswirkung, daher ist nach den obigen Ausführungen aus Gründen der Sparsamkeit von der Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2001/02/03/04 abzusehen."*

Nach verlängerter Rechtsmittelfrist erhob der Bw. mit Schreiben vom 19. März 2009 Berufung gegen den genannten Bescheid über die Abweisung des Aufhebungsantrages und stellte für den Fall der direkten Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Zur Begründung seines Begehrens bringt der Bw. im Wesentlichen vor, der vom FA vertretenen Ansicht bloß geringfügiger Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide wegen fälschlicherweise erfolgter Qualifizierung der Tantiemen als "Einkünfte aus Kapitalvermögen" anstelle von "Einkünften aus selbstständiger Arbeit" könne nicht gefolgt werden, da insbesondere wegen der zur Anwendung kommenden Liebhabereiverordnung gar keine Einkünfte im Sinne des EStG vorliegen würden.

In der am 6. Oktober 2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde Folgendes vorgebracht:

Der Bw. vertritt die Ansicht, dass Ausgaben, die im September 1988 bis Februar 1989 angefallen sind, bei der Ermittlung der Einkünfte für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 zu berücksichtigen seien. Seinerzeit sei nicht absehbar gewesen, dass eventuelle Einnahmen diese Ausgaben irgendwann einmal kompensieren. Dieser Sachverhalt sei bereits im ersten Ergänzungsantrag unberücksichtigt geblieben. Es sei im Verfahren vor dem Finanzamt lediglich immer auf die USD 310.000,00 Bezug genommen worden, wo ein Kommastellenfehler gewesen wäre.

Der Referent hat den Bw. darauf hingewiesen, dass der relevante Sachverhalt umfassend vorgetragen wurde. Wenn Ergänzungen erforderlich seien, wäre dies in der Berufungsverhandlung geltend zu machen. Der Bw. könnte den Aufhebungsantrag konkretisieren. Insbesondere könnte er vorbringen, dass die Höhe der Einnahmen vom Finanzamt nicht richtig angesetzt wurden. Er müsse dann jedoch vorbringen, wie hoch tatsächlich seiner Meinung nach die Einnahmen waren. Der Bw. könnte auch vorbringen, dass die Ausgaben nicht entsprechend berücksichtigt wurden. In diesem Fall müsste er konkret ziffernmäßig vorbringen, welche Ausgaben nicht berücksichtigt worden sind.

Nach diesem Hinweis beantragte der Bw., für die Bescheide die Kapitaleinkünfte für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 mit Null festzusetzen, weil Liebhaberei vorliege. Es seien die Einnahmen, die in den Jahren 2001, 2002, 2003 und 2004 erzielt worden sind, jenen Ausgaben gegenüber zu stellen, die im September 1988 bis Februar 1989 angefallen sind. Im Einkommensteuerverfahren hätte sich der Bw. auf „Liebhaberei“ bezogen und in der Begründung der genannten Bescheide sei in keinsten Weise darauf Stellung genommen worden. Es werde somit die Mangelhaftigkeit der Begründung geltend gemacht.

Ergänzend wurde vom Bw. vorgebracht, dass die Zurückweisung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 2001, 2002, 2003 und 2004 vom 26. Februar 2007 rechtswidrig gewesen sei.

Es wurde zudem der Antrag auf „Wiederaufnahme nach § 299 BAO“ gestellt, weil bei den Kapitaleinkünften eine falsche Einstufung vorgenommen wurde. Korrekterweise wären es Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit unter Berücksichtigung der Liebhabereiverordnung somit auch unter Berücksichtigung der bereits in den Vorhalten beantragten Ausgaben. Daher liege aus der Sicht des Bw. hier keine Einkunftsart vor, weil die Ausgaben höher seien und seinerzeit in keinsten Weise damit zu rechnen gewesen wäre, dass irgendwann im Gesamtüberschuss ein Gewinn erzielt wird und daher die Liebhabereiverordnung greift. Eine Wiederaufnahme würde hier sehr wohl zu einem ganz anderen Ergebnis führen.

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

§ 299 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961, normiert:

*"Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der **Spruch** des Bescheides sich als nicht richtig erweist."*

Die Aufhebung setzt eine **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus, die bloße Möglichkeit ist nicht ausreichend (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128, *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz 13).

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und die Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlage) zu enthalten.

Höhe der Abgabe ist die Angabe des Ausmaßes des Abgabenanspruches. Zur Bemessungsgrundlage (Grundlagen der Abgabenfestsetzung) gehören Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden. Bemessungsgrundlagen sind bei der veranlagten Einkommensteuer das Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) sowie für den Verlustvortrag die Höhe des Verlustes (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 198, Tz 16)

Wie das FA und auch der steuerliche Vertreter dargelegt haben, handelt es sich beim Erhalt von Tantiemen aus der Veröffentlichung einer Dissertation keinesfalls um Einkünfte aus Kapitalvermögen, insoweit ist der Abgabenbehörde erster Instanz bei Erlassung der berufsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2003 und 2004 tatsächlich ein Fehler unterlaufen. Alle weiteren Ausführungen zur (korrekten) Qualifikation dieser Bezüge, sofern ohne Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage, erübrigen sich **anlässlich der Prüfung einer Bescheidaufhebung im Sinne des § 299 BAO** allerdings aus folgendem Grund:

Nach der Bestimmung des § 299 BAO vermag lediglich der die Rechte und Pflichten einer Partei gestaltende oder feststellende Teil eines Bescheides, nämlich sein Spruch, eine Rechtsverletzung zu bewirken und daher Prüfungsmaßstab für eine Bescheidaufhebung zu sein. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, stellt jedoch die Subsumtion eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart keinen Bestandteil des Spruches dar, sondern gehört zur Bescheidbegründung, weshalb von dieser Einreihung auch niemals bindende Rechtskraftwirkung ausgehen könnte (VwGH 9.4.1997, 95/13/0145, VwGH 26.11.1997, 95/13/0051, VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300, VwGH 24.3.2004, 98/14/0179, vgl. auch Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 198, Tz 17). Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der Einkünfte in einem Bescheid ohne Auswirkungen auf die Besteuerung wird ein Abgabepflichtiger in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt (VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300 sowie UFS 29.1.2009, RV/0341-W/07).

Ob die wegen Qualifikation der Bezüge als Einkünfte aus Kapitalvermögen die Bescheide belastende Rechtswidrigkeit geringfügig ist oder nicht, spielt daher insofern keine Rolle, als dass eine Bescheidaufhebung allein aus diesem Grund mangels Spruchzugehörigkeit der Einkunftsarten ohnehin nicht erfolgen kann und sich die Frage der Ausübung des der Behörde gesetzlich eingeräumten Ermessens daher nicht stellt.

Gleiches gilt für den Hinweis des Bw. in der Berufungsverhandlung, wonach bereits im Vorhalteverfahren auf den Umstand einer möglichen „Liebhaberei“ hingewiesen und in der Begründung der genannten Bescheide in keinsten Weise darauf Stellung genommen wurde. Auch hier wird bloß die Mangelhaftigkeit der Begründung geltend gemacht. Aus dem Umstand, dass die Begründung der Bescheide, deren Aufhebung begehrt wird, mangelhaft sein könnte, ergibt sich noch nicht, dass der Spruch dieser Bescheide nicht richtig ist.

Soweit der Bw. vorbringt, eine Besteuerung könne aufgrund „periodenübergreifender Werbungskostenverrechnung“ nicht erfolgen, da diesfalls die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen, ist ihm Folgendes entgegenzuhalten: Verwertet ein Schriftsteller sein Urheberrecht, so erzielt er damit Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 lit a EStG 1988 (vgl. UFS 26.5.2006, RV/1308-W/05). Da es sich hierbei um eine betriebliche Einkunftsart handelt, können vom Bw. allenfalls Betriebsausgaben, keinesfalls jedoch Werbungskosten geltend gemacht werden.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass das österreichische Steuerrecht auf dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung beruht: Grundsätzlich wird der Besteuerung das Einkommen eines Kalenderjahres zugrunde gelegt. Der Bw. ermittelt seine Einkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG, für die zeitliche Zuordnung der Einkünfte gilt daher die allgemeine Regel des § 19 EStG (Zufluss-Abflussprinzip): Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Einnahme zugeflossen oder die Ausgabe getätigt worden ist. Die **anlässlich der Verfassung der Dissertation entstandenen Kosten** könnten nur dann die Einnahmen der berufsgegenständlichen Veranlagungsjahre mindern, wenn sie als „vorweggenommene Betriebsausgaben“ (§ 4 EStG) zu qualifizieren sind. Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit können (nur) dann Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt ist (VwGH 2.11.1951, 2717/49 sowie *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 4, Tz 235). Da der Bw. selbst ausführt, er konnte im Jahr 1988 (Anmerkung: in diesem Jahr begann er mit seiner Arbeit an der Dissertation) *„in keinsten Weise voraussehen“*, dass aus dieser Tätigkeit zwölf Jahre später Einnahmen fließen würden, steht fest, dass neben dem Ziel der Erlangung eines akademischen Grades zum damaligen Zeitpunkt eine spätere „Eröffnung eines Gewinnbetriebes“ in keinsten Weise beabsichtigt war. Seine ihm damals entstandenen Aufwendungen mindern daher nicht, wie der Bw. meint, die Bemessungsgrundlagen der Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004.

Im Übrigen bringt der Bw. vor, dass *„für die in Streit stehenden Jahre derzeit noch keine Ausgaben angesetzt wurden und daher die Gesamtausgaben noch erhöhen würden.“*



Dieses Vorbringen widerspricht klar der Bestimmung des § 19 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988, wonach Ausgaben in jenem Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet wurden. Der für die zeitliche Zuordnung von Ausgaben im Gesetz verwendete Begriff "leisten" ist im Sinn von Übertragen der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht über Geld oder Geldeswert zu verstehen. Eine Ausgabe setzt ein Abfließen voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 19 Tz 31, 32). Der Bw. hätte allfällige Betriebsausgaben der Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 folglich jeweils in dem konkreten Kalenderjahr geltend zu machen gehabt, in dem die Aufwendungen von ihm geleistet, also aus seinem Vermögen tatsächlich abgeflossen sind. Wenn es der Bw. in den vier betroffenen Kalenderjahren unterlassen hat, Aufwendungen geltend zu machen, vermag er aus diesem Umstand im gegenständlichen Verfahren nichts mehr zu gewinnen.

Dessen ungeachtet lässt sich daraus eine Überzeugung von der Gewissheit der Rechtswidrigkeit als unabdingbare Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung im Sinne des § 299 BAO nicht ableiten. Gleiches gilt für jene Aufwendungen, die im Schriftsatz vom 22. August 2005 als Vorbereitung für die literarische Verwertung der Dissertation behauptet werden.

Im Übrigen hat der Bw. selbst nach ausdrücklichem Hinweis des Referenten in der Berufungsverhandlung verabsäumt, für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 konkrete Einkunftsermittlungen betreffend die in Zusammenhang mit der Publizierung des Fachbuches stehenden Einkünfte vorzulegen. Damit mangelt es an einer entsprechenden Konkretisierung des Begehrens des Bw., zumal ein Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO so konkret sein soll, dass die Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des Bescheides, dessen Aufhebung begehrt wird, von der Behörde nachvollzogen werden kann.

Zum Hinweis, wonach es bei den Einnahmen in Zusammenhang mit der Publizierung des Fachbuches um keine Einkunftsquelle handelt ist Folgendes zu bemerken:

### **§1 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993, normiert:**

***Abs. 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.*

**Abs. 2:** *Liebhabelei 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 (zB 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. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

*Die Annahme von Liebhabelei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

**Abs. 3:** *Liebhabelei 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.*

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO gilt:

*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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

Das Argument des Bw., es lägen keine Einkünfte im Sinne des EStG vor, weil das Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 1 LVO, nämlich die Veranlassung der Tätigkeit durch die "Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen", nicht erfüllt sei, kann der gegenständlichen Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Wie erwähnt, setzt § 299 BAO eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Nach ständiger Judikatur des VwGH ist im Fall eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens der Wiederaufnahmewerber behauptungs- und

beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0091, Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 32). Nach ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates gilt dies analog für einen Antrag auf Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO (vgl. etwa UFS 12.2.2008, RV/1846-W/05). Es liegt daher am Antragsteller, das Vorliegen allenfalls zur Aufhebung führender Umstände zu konkretisieren und nachzuweisen.

Wird also im Aufhebungsantrag "Liebhaberei" behauptet, so ist dies vom Bw. einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzulegen. Bei Einkünften im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ist eine "Einkünftevermutung" gegeben. Es liegt daher am Antragsteller, den Sachverhalt in einer der Kriterienprüfung iSd. § 2 LVO zugängigen Art umfassend darzustellen und zu belegen, dass keine Absicht bestand, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Die bloße Behauptung des Bw., Einkünfte lägen mangels Absicht zur Gewinnerzielung nicht vor, vermag dieser Anforderung ebenso wenig gerecht werden, wie angebliche Verluste aus – rechtlich unzulässiger - periodenübergreifender Werbungskostenverrechnung.

Es kann in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben, welchen Zweck der Bw. zu dem Zeitpunkt verfolgte, als er die Dissertation verfasste. Sobald er seine wissenschaftliche Arbeit finanziell verwertete (möge diese Möglichkeit auch auf einer "günstigen Entwicklung" in der Forschung zurückzuführen sein, die ursprünglich nicht absehbar war), ist ab diesem Zeitpunkt das Bestreben, einen "Gesamtgewinn" zu erzielen, ohne Zweifel vorhanden. Eine andere Motivation für die Publizierung seines Fachbuches behauptet selbst der Bw. nicht.

Dem Einwand, die Zurückweisung einer Berufung mit den Bescheiden vom 21. Februar 2008 sei rechtswidrig gewesen, ist zu entgegnen, dass Gegenstand dieses Verfahrens nicht das Verfahren betreffend Zurückweisung der Berufung sondern der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2003 und 2004 ist. Die Frage der Rechtmäßigkeit der Zurückweisungsbescheide vom 21. Februar 2008 ist daher im gegenständlichen Verfahren nicht zu klären.

Zum Antrag auf „Wiederaufnahme“ ist zu bemerken, dass § 299 BAO nicht die Wiederaufnahme des Verfahrens sondern die Bescheidaufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit eines Bescheides betrifft. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre nach § 303 Abs. 2 BAO bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

---

Linz, am 13. Oktober 2010