

GZ. RV/0802-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhänder Kiener und Partner, Steuerberatungsgesellschaft mbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. war im berufungsgegenständlichen Jahr von **1. bis 31. Jänner 1996** in einem Angestelltenverhältnis als Schlossermeister beschäftigt und erzielte Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit. In der Zeit von **1. Februar bis 19. Mai 1996** bezog der Bw. Arbeitslosenunterstützung vom Arbeitsmarktservice Österreich.

Mit **Schriftsatz vom 27. August 1996** gab der Bw. die mit 1. August 1996 erfolgte Eröffnung eines Gewerbebetriebes bekannt. Als Gegenstand dieses Betriebes wurde "Schlosserei, Handel mit Tauchsportartikel" angeführt. Die Gewerbeberechtigung (Schlosser gemäß § 94 b Z. 13 GewO 1994) wurde mit **1. August 1996** begründet.

Als Antwort auf eine telefonische Anfrage der Abgabenbehörde erster Instanz teilte der Bw. im **Schreiben vom 5. November 1996** unter anderem mit, dass er für die Tätigkeit als Montageschlosser ein Fahrzeug gebraucht habe, mit welchem er zu den Baustellen gelangen konnte. Wegen günstiger Konditionen sei das Auto bereits am 13. Februar 1996 angeschafft worden. Der beabsichtigte Handel mit Tauchsportartikeln habe ebenfalls Anlaufkosten verursacht, welche vor dem 1. August 1996 entstanden seien.

Im Zuge einer im November 1996 stattgefundenen abgabenbehördlichen Nachschau wurde am **25. November 1996 eine Niederschrift** mit dem Bw. verfasst, worin Folgendes festgehalten wird:

Das Kraftfahrzeug Renault Espace sei am 13. Februar 1996 gekauft worden. Ein privates Auto sei bereits vorhanden und in Verwendung gewesen. Der Kilometerstand bei Ankauf habe circa 95.000 km, bei einem Werkstattbesuch am 25. Juli 1996 103.183 km und am 25. November 1996 115.280 km betragen. Die vor Anfang August 1996 gefahrenen Kilometer hätten größtenteils Fahrten im Zusammenhang mit den Tauchlehrgängen und der Tauchausbildung betroffen, wie beispielsweise zum Erlaufsee, nach Erding bei München und nach Koblenz. Zum Zeitpunkt der Nachschau sei das Fahrzeug teilweise mit Schlosserwerkzeug vollgeladen gewesen. Der Anhänger werde zum Materialtransport für die Schlosserei verwendet. Die Tätigkeit betreffe hauptsächlich Montagen für Schlachthöfe. Die bisher angekauften Tauchsportartikel hätten vorwiegend den bisher absolvierten Ausbildungen gedient. Zur Zeit seien noch keine Umsätze erzielt worden. Später beabsichtige er auch Tauchlehrgänge anzubieten.

Die gemeinsam mit den Steuererklärungen übermittelte Einnahmen – Ausgabenrechnung für das Jahr 1996 (1. August bis 31. Dezember 1996) ergab einen Jahresverlust in Höhe von 156.977,- S.

Im abgabenbehördlichen **Ersuchen um Ergänzung vom 26. November 1997** wurde der Bw. aufgefordert zwei getrennte Gewinnermittlungen, nämlich für die Schlosserei einerseits

und den Handel mit Tauchsportartikel andererseits, vorzulegen und außerdem die Höhe der im Jahr 1996 erzielten Erlöse aus dem Handel mit Tauchsportartikeln bekannt zu geben.

Das **Antwortschreiben des Bw. vom 30. Dezember 1997** enthielt dazu folgende Stellungnahme:

Im Jahr 1996 seien mit dem Handel von Tauchsportartikeln noch keine Umsätze erzielt worden. Bei den bisher angefallenen Kosten handle es sich um Aus- und Fortbildungskosten. Im Rahmen seines Schlossereibetriebes sehe der Bw. eine Marktnische bei den Wartungs-, Servicearbeiten und Reparaturdienstleistungen von Tauchflaschen, Automaten und sonstigen Tauchsportgeräten. Diese Arbeiten seien Ausfluss des reinen Schlossereibetriebes. Im Jahr 1996 und 1997 würde die Markt vorbereitung für diese Dienstleistungen durch Kontaktaufnahme mit den Herstellern dieser Geräte auf Fachmessen, etc. erfolgen. Erst nach Markteinführung im Servicebereich sollten dann die angebotenen Leistungen auf den Handel mit Tauchsportartikeln und Tauchschulungen ausgeweitet werden. Die entsprechenden Investitionen seien derzeit in Planung und würden voraussichtlich im Jahr 1998 auch baulich umgesetzt werden. Eine getrennte Einnahmen-Ausgabenrechnung sei seines Erachtens nicht notwendig, da die Wartungs-, Servicearbeiten und Reparaturdienstleistungen im Rahmen des Schlossereibetriebes und auch im Rahmen des Schlossereigewerbes ausgeführt werden würden.

In der am **25. August 1998** mit dem Bw. verfassten **Niederschrift** gibt dieser bekannt, dass der Tauchsport handel bisher nicht ausgeübt worden sei. Außer diversen persönlichen Gesprächen mit eventuellen Geschäftspartnern seien keine Aktivitäten gesetzt worden. Die ersten Geschäftsfälle würden im Jahr 2000 erwartet werden. An Baumaßnahmen seien im Neubau, welcher sich derzeit im Rohbau befindet, zwei Kellerräume vorgesehen.

Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 vom 29. September 1998** wurde der Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern von 103.268,59 S auf 53.248,14 S gekürzt. Im ebenso vorläufig ergangenen **Einkommensteuerbescheid 1996, selbigen Datums**, wurden die erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von - 156.977,- S auf - 55.933,- S korrigiert. In der zu diesen Bescheiden gesondert ergangenen Begründung vom 29. September 1998 wird Folgendes ausgeführt:

- Für die Frage, ob unterschiedliche Aktivitäten (Montagetätigkeit für Schlachthöfe bzw. Tauchsport und Tauchsport handel) eines Steuerpflichtigen einen einheitlichen Betrieb bilden oder nicht, sei in erster Linie die Verkehrsauffassung maßgeblich.

- Mehrere gleichartige, organisch nebeneinander stehende Betriebe desselben Unternehmers seien in der Regel als einheitlicher Betrieb anzusehen, weil die Vermutung dafür spreche, dass die gleichartigen Betriebe deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich gegenseitig stützen und ergänzen.
- Auf Grund der Aktenlage seien die Tätigkeiten nicht nebeneinander ausgeübt worden, sondern falls man von einer betrieblich relevanten Tätigkeit hinsichtlich Tauchsport ausgehen könne, nacheinander (Kosten bis 1. August 1996).
- Mangels Stützung und Ergänzung läge kein einheitlicher Betrieb vor.
- Auf Grund der durchgeführten Erhebungen könnten keine steuerlich relevanten Aktivitäten hinsichtlich der angelaufenen gewerblichen Tätigkeit "Tauchsporthandel und Tauchsportwartungs- und –servicearbeiten" ersehen werden.
- Da an Hand von objektiven Umständen zur Zeit nicht darauf geschlossen werden könne, dass die Betätigung objektiv ertragfähig sei, sei gemäß § 1 Abs. 2 LVO von Liebhaberei auszugehen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem überschaubaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Liebhaberei sei anzunehmen, wenn sich Wirtschaftsgüter in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Veranlagung erfolge vorläufig, da nach der Art der Betätigung das Gelingen der Widerlegung der Annahme des §1 Abs. 2 LVO noch ungewiss sei.
- Da trotz Aufforderung keine gesonderte Gewinnermittlung für den Tauchsporthandel vorgelegt worden sei, seien sämtliche Betriebsausgaben gekennzeichnet mit "Tauchen" (84.127,68 S) nicht anerkannt worden. Ebenfalls sei eine entsprechende Vorsteuerkürzung durchgeführt worden. Der Vorsteuerabzug für den Renault Espace stünde nicht zu, die AfA sei um 16.916,66 S zu kürzen gewesen.

Die gegen diese Bescheide eingebrachte **Berufung vom 3. Dezember 1998** wird folgendermaßen begründet:

Die Bescheidbegründung stütze sich auf Tauchsport und Tauchsporthandel. Es sei aber bereits mehrmals darauf hingewiesen worden, dass es sich bei der ausgeübten Tätigkeit um Serviceleistungen für Tauchflaschen, Automaten und sonstige Tauchgeräte handle, wofür die Gewerbeberechtigung für Schlosser notwendig sei (unter Anführung der Bestimmung des

§ 32 a GewO). Diese Tätigkeit bilde gemeinsam mit der Montagetätigkeit im Rahmen der Schlossereiberechtigung einen einheitlichen Betrieb, was auch durch die Tatsache des selben Standortes, derselben Räumlichkeiten, Arbeitmittel und Rechnungswesen untermauert werde. Bei den bis 1. August 1996 angefallenen Kosten für den Tauchgeräteservice handle es sich um Fortbildungskosten und Vorkosten, die durch die Aufbereitung des Marktes und die Kontaktaufnahme mit den Herstellern der Geräte entstanden wären. Die Schulungen seien notwenig gewesen, um die Kenntnisse für die optimale Wartung der Geräte zu erlangen. Kein namhafter Geräterzeuger würde Service- und Wartungsverträge vergeben, wenn der Unternehmer nicht mindestens über die Qualifikation eines Tauchlehrers verfügt. Zur Überbrückung der Anlaufphase und zur Absicherung des Lebensunterhalts, bis dass die notwendige Infrastruktur für den Tauchservicebetrieb geschaffen worden sei, habe sich der Bw. im Rahmen eines klassischen Schlossereibetriebes auf die Montagetätigkeit konzentriert. Auch der Hinweis auf das Vorliegen einer Liebhaberei gehe ins Leere, weil diese Tauchserviceleistungen eben im Rahmen der Schlossereitätigkeit mit der dafür notwendigen Schlossereiberechtigung innerhalb des einheitlichen Betriebes ausgeführt werden sollen.

Der Renault Espace sei im Februar 1996 für den Betrieb angeschafft worden. Bezuglich Vorsteuerabzug verweist der Bw. auf Abschn. 85 Abs. 8 DE-USt, worin bemerkt wird, dass Vorsteuern, die in einem Veranlagungszeitraum bis zum Beginn einer unternehmerischen Tätigkeit angefallen sind, abgezogen werden können, wenn sie auf spätere Umsätze für das Unternehmen fallen. Auch hinsichtlich einer ertragsteuerlichen Beurteilung seien Aufwendungen für eine ernstlich angestrebte Betriebseröffnung auch dann Betriebsausgaben, wenn es zur Betriebseröffnung nicht komme.

Der Bw. habe den Renault Espace (Baujahr 1992) gebraucht gekauft. Für die Abschreibung des Fahrzeuges sei eine Restnutzungsdauer von vier Jahren festgelegt worden. Eine Umrechnung auf eine achtjährige Nutzungsdauer sei daher ungerechtfertigt erfolgt.

Die Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2000** als unbegründet abgewiesen und die als vorläufig ergangenen Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt. In der Begründung wird ausgeführt, dass der Bw. selbst im Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung bekannt gegeben habe, dass er am 1. August 1996 seine gewerbliche Tätigkeit Schlosserei, Handel mit Tauchsportartikel begonnen hätte. Des weiteren habe er in der Berufung angegeben, dass der Kleinbus im Februar 1996 für den Betrieb angeschafft worden sei. In der Niederschrift vom 25. November 1996 habe er bekannt gegeben, dass es sich bei den bis Anfang August 1996 gefahrenen Kilometer großteils um Fahrten betreffend die Tauchlehrgänge und Ausbildung

gehandelt habe. Aufwendungen im Zusammenhang mit Sport seien aber keine Betriebsausgaben. Eine betriebliche Veranlassung komme in derartigen Fällen grundsätzlich nur bei Berufssportlern in Betracht. Ansonsten handle es sich bei derartigen Kosten um solche Ausbildungskosten, die der privaten Lebensführung dienen und damit gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 bis 5 des EStG 1988 darstellen, würden gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 UStG 1994 als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten Vorsteuern unter der Voraussetzung, dass die Absicht der künftigen unternehmerischen Nutzung feststeht bereits berücksichtigt werden, wenn sie vor Beginn der unternehmerischen Tätigkeit angefallen sind. Die entsprechende Absicht müsse jedoch darauf gerichtet sein, dass der Gegenstand ab der Anschaffung nicht für nichtunternehmerische (private) Zwecke, sondern ausschließlich für (künftige) unternehmerische Zwecke verwendet wird. Eine Nutzung im nicht unternehmerischen Bereich bewirke den Ausschluss vom Vorsteuerabzug.

Im Zuge der Veranlagung sei für den Kleinbus eine vierjährige Nutzungsdauer angenommen worden. Durch die Einlage des Personenkraftwagens aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen in der zweiten Hälfte des Jahres stehe jedoch nur die Halbjahresabschreibung zu.

Mit **Schreiben vom 3. April 2000** beantragte der Bw. die **Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darüber hinaus stellte der Bw. fest, dass mit dem im Fragebogen angegebenen Datum der Betriebseröffnung formell das Schlossergewerbe bei der Bezirkshauptmannschaft angemeldet worden sei. Die tatsächliche unternehmerische Tätigkeit habe bereits im Februar 1996 begonnen.

In einem **Telefongespräch mit dem steuerlichen Vertreter vom 27. September 2000** teilte dieser der Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass sich die unternehmerische Betätigung laut Vorlageantrag vom 3. April 2000 auf die Nutzung im Rahmen des Tauchsports beziehe. Auf Grund der großen Konkurrenz in der unmittelbaren Umgebung werde diese Art von Betätigung nicht mehr ausgeübt.

Die gegenständliche Berufung wurde am **19. Oktober 2000** der **Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt**.

Der steuerliche Vertreter wurde in einem **Telefongespräch vom 8. Juli 2003** über die rechtlichen Erwägungen des Unabhängigen Finanzsenates informiert. Auf dessen Wunsch

wurden per Fax Abschriften von Erkenntnissen des VwGH sowie der beiden oben angeführten Niederschriften übermittelt.

Als Antwort auf ein Amtshilfeersuchen gemäß § 158 BAO an das Arbeitsmarktservice Österreich wurde mit **Telefax vom 6. August 2003** mitgeteilt, dass der Bw. am 23. April 1996 eine schriftliche Einstellzusage bei der Firma G. vorgelegt habe, wonach er bei dieser Firma mit 1. Juni 1996 die unselbständige Arbeit aufnehmen hätte können. Die Abmeldung vom Leistungsbezug des Arbeitslosenentgelts erfolgte per 20. Mai 1996 auf Grund eines **Auslandsaufenthalts**. Seitdem sei keine Meldung mehr erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkommensteuerrechtliche Beurteilung

Der Bw. beabsichtigte im berufungsgegenständlichen Jahr neben der mit Anfang August begonnen Schlosserei- und Montagetätigkeit einen Tauchsportartikelhandel bzw. einen Tauchservicebetrieb zu betreiben. In einem ersten Schritt ist vorerst der grundsätzlichen Frage nachzugehen, ob diese Tätigkeiten als **einheitlicher Gewerbebetrieb** zu beurteilen sind oder ob es sich dabei um **zwei getrennte Aktivitäten** handelt, um anschließend in einem zweiten Schritt die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tauchausbildung hinsichtlich ihrer Betriebsausgabeneigenschaft zu untersuchen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sind bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines Gewerbebetriebes entfaltet, **objektive Grundsätze** heranzuziehen. Nach Ansicht des VwGH (zB 30.9.1992, 90/13/0033; 20.11.1989, 88/14/0230) ist für die Lösung dieser Frage in erster Linie die **Verkehrsauffassung** maßgeblich, wobei es **nicht auf die Willensausrichtung des Unternehmers**, sondern ausschließlich auf die objektiven Verhältnisse ankommt. Mehrere gleichartige, organisch nebeneinander stehende Betriebe in der Hand desselben Unternehmers sind in aller Regel als einheitlicher Betrieb anzusehen, da die Vermutung dafür spricht, dass die **gleichartigen Betriebe** deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich **gegenseitig stützen und ergänzen** (VwGH 21.5.1990, 88/15/0038).

Von wesentlicher Bedeutung ist dabei, dass zwischen mehreren Betrieben ein derart enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass nach der allgemeinen Verkehrsauffassung nur ein Betrieb als Besteuerungsgegenstand in Betracht kommen kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine wirtschaftliche, organisatorische oder technische Verflechtung von

Betrieben gegeben ist, also zwischen den Betrieben ein Verhältnis der wirtschaftlichen Über- und Unterordnung oder die Stellung eines Betriebes als Hilfsbetrieb zu einem anderen Betrieb vorliegt. Der VwGH stellt in ständiger Rechtsprechung (bspw. 25.02.2003, 98/14/0088; 21.05.1990, 88/15/0038) vor allem auf die **Ergänzungsfähigkeit** ab, sofern die Art der Betriebszweige nicht gleichartig sind. Liegt hingegen weder Gleichartigkeit noch Ergänzung vor, ist von einer Beurteilung als einheitlicher Gewerbebetrieb abzusehen.

Im vorliegenden Berufungsfall vermeint nun der Bw. in seiner beabsichtigten Tätigkeit als Tauchsportartikelhändler bzw. als Tauchservicebetrieb und seiner tatsächlich entfalteten Schlossereitätigkeit (Montagen für Schlachthöfe) einen **einheitlichen Gewerbebetrieb** zu erblicken. Maßgebend ist nun nicht die subjektive Willensbekundung des Bw., sondern ob zwischen diesen beiden Tätigkeiten ein derart **enger sachlicher Zusammenhang** besteht, dass nach der **allgemeinen Verkehrsauffassung** nur ein Betrieb als Besteuerungsgegenstand in Betracht kommen kann.

Wendet man daher die oben genannten Grundsätze zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts an, so ist vorweg zu prüfen, ob eine Gleichartigkeit gegeben ist und die Bindung zwischen beiden Tätigkeiten nach **objektiv gegebenen Merkmalen** so ausgeprägt ist, dass nur von einem Betrieb auszugehen ist. Wie bereits eingangs erwähnt, liegt eine solche entscheidungsrelevante Bindung dann vor, wenn eine **enge wirtschaftliche, organisatorische oder technische Verflechtung** vorhanden ist, wobei bei der Beurteilung eine wesentliche Komponente, nämlich das **Ausmaß des objektiven Zusammenhangs** nicht unberücksichtigt bleiben darf. Der VwGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine derartige Verflechtung bejaht werden kann, wenn beispielsweise eine Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen oder auch die Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und des selben Personals gegeben ist.

Auch wenn eine gewisse Verflechtung zwischen beiden Tätigkeitsbereichen des Bw., etwa durch gemeinsame Führung der Betriebe und gemeinsames Rechnungswesen nicht zu bestreiten ist, ist das Ausmaß dieses Zusammenhangs doch wesentlich zu gering, um von einem gleichartigen Betrieb sprechen zu können. Verlangt doch ein Handelsbetrieb für Tauchsportartikel als auch ein dazugehöriger Servicebetrieb unbestritten ein anders geschultes Personal als ein Montage-Schlossereibetrieb für Schlachthöfe. Außerdem ergibt sich ein erheblicher Unterschied im Bereich des Umfangs und der Art der bereitzustellenden Vorräte. Für den Tauchsporthandel werden vorwiegend Handelswarenvorräte benötigt, aber auch für die Servicearbeiten werden größtenteils andere Rohstoffe und Materialien verwendet

als für die Schlossereitätigkeit in Schlachthöfen. Darüber hinaus sind einem Handelsbetrieb andere Anlagen bzw. auch andere Räumlichkeiten, die zur Präsentation und zum Verkauf der Waren und zur Lagerhaltung der Handelswarenvorräte dienen, zur Verfügung zu stellen, welche aber für einen Schlosserei- Montagebetrieb entbehrlich sind. Ein wesentliches Faktum ist schließlich die Tatsache, dass für diese Tätigkeiten unstrittig ein unterschiedlicher Kundenkreis besteht, nämlich einerseits Schlachthöfe und andererseits Privatpersonen als Letztverbraucher und dadurch keine gemeinsame, sondern eine jeweils völlig andere Käuferschicht zu betreuen ist.

Von diesen Spezifika abgesehen, unterscheidet sich ein Tauchsportshandel bzw. ein Tauchartikelservicebetrieb im Allgemeinen so wesentlich von einer Montagetätigkeit für Schlachthöfe, dass eine **Gleichartigkeit** vorweg zu verneinen ist. Um dennoch verschiedenartige Tätigkeiten zu einer Einheit zusammenfassen zu können, ist zumindest eine **Ergänzung** erforderlich. Der vorliegende Sachverhalt zu daher insofern zu überprüfen, ob eine wesentliche gegenseitige ergänzende Funktion gegeben ist.

Ausgehend von einer objektiven Betrachtungsweise lassen die Tätigkeiten des Bw. **keine erheblichen und bedeutenden, gegenseitig ergänzende Funktionen** erkennen. Daran vermag auch die behauptete Absicht nichts ändern, vorerst nur Service- und Reparaturleistungen von Tauchgeräten anzubieten, denn diese Dienstleistungen würden nur **innerhalb der Sparte "Tauchen"** selbst eine relevante ergänzende Funktion für den Tauchsportshandel darstellen und zwar deshalb weil Kunden, die Tauchgeräte und Zubehör erwerben, mit großer Wahrscheinlichkeit auch dazu geneigt sind, ihre erworbenen Tauchgeräte beim Händler warten und reparieren zu lassen. Dieser Umstand hätte somit nur auf den Umsatz des Tauchsportshandels eine nicht unbedeutende Auswirkung und es könnte von einem einheitlichen Gewerbebetrieb "Tauchen" ausgegangen werden. Für den Bereich der Schlosserei- und Montagetätigkeit für Schlachthöfe haben diese Tauchservice- und Reparaturdienstleistungen hingegen nur **untergeordnete Bedeutung**, woran auch der Umstand nichts zu ändern vermag, dass für die Überprüfung und Überwachung der Tauchgeräte die Gewerbeberechtigung des Schlossereigewerbes erforderlich ist.

Hinsichtlich der Behauptung Wartungs-, Servicearbeiten und Reparaturdienstleistungen im Bereich des Tauchsports anbieten zu wollen, ist darüber hinaus Folgendes zu bemerken:

Der Bw. gab mit Schriftsatz vom **27. August 1996** die Eröffnung seines Gewerbebetriebes bekannt, wobei der Gegenstand dieses Betriebes als "**Handel mit Tauchsportartikel**" sowie als "Schlosserei" bezeichnet wurde. Auch im Schreiben vom **5. November 1996** wird erneut

von einem "beabsichtigten **Handel mit Tauchsportartikeln**" gesprochen. Der Inhalt der Niederschrift vom **25. November 1996** deutet ebenso nicht darauf hin, dass neben dem geplanten Handel auch Wartungs-, Servicearbeiten und Reparaturdienstleistungen von Tauchflaschen angeboten werden sollen. Der Bw. bestätigt in dieser Niederschrift, dass die bisher angekauften Tauchsportartikel vorwiegend den bisher absolvierten Ausbildungen gedient hätten.

Erst nachdem der Bw. im abgabenbehördlichen Ersuchen um Ergänzung vom **26. November 1997** aufgefordert wurde, zwei getrennte Gewinnermittlungen vorzulegen, wird im Antwortschreiben des Bw. vom **30. Dezember 1997 erstmals** drauf hingewiesen, dass als Ausfluss des reinen Schlossereibetriebes beabsichtigt werde zunächst nur Wartungs-, Servicearbeiten und Reparaturdienstleistungen von Tauchflaschen anzubieten und eine Erweiterung auf einen Handels- bzw. auf einen Schulungsbetrieb zu einem späteren Zeitpunkt in Erwägung gezogen werde. Es erscheint auffällig, dass erst **nach** Aufforderung der Abgabenbehörde, nämlich mit Schreiben vom 30. Dezember 1997, die (in Verbindung mit der Schlossereigewerbeberechtigung vorgebrachten) Wartungs-, Servicearbeiten und Reparaturdienstleistungen von Tauchsportartikeln zur **geplanten Haupttätigkeit** erhoben wurden, während der der Abgabenbehörde zuvor bekanntgegebene Tauchsporthandel in den Hintergrund gerückt wurde ("*erst nach Markteinführung im Servicebereich sollen dann die angebotenen Leistungen auf den Handel mit Tauchsportartikeln und Tauchschulungen ausgeweitet werden*"). Es liegt daher die Vermutung nahe, dass erst durch die abgabenbehördliche Aufforderung vom 26. November 1997 ein Argumentationsbedarf des Bw. in Richtung einheitlicher Gewerbebetrieb entstanden ist, um durch die Behauptung vorerst nur Service- und Reparaturleistungen anbieten zu wollen, eine steuerlich relevante Verbindung mit dem Schlossereibetrieb herstellen zu können.

Unabhängig davon, lassen die offensichtliche Verschiedenartigkeit beider Tätigkeiten und das Fehlen einer wesentlichen Ergänzungsfunktion keinen Zweifel daran offen, dass es sich bei diesen Aktivitäten klar um **zwei getrennte Betriebe** handelt, die schon gemäß ihrem Charakter nach der Verkehrsauffassung nicht als Teile eines Gewerbsbetriebes anzusehen sind. Daraus folgt, dass die Gewinnermittlung für **jede Tätigkeit gesondert** zu erfolgen hat. In einem zweiten Schritt sind daher beide Tätigkeiten einer steuerrechtlichen Überprüfung zu unterziehen:

a) Schlosserei- und Montagebetrieb

Im **Einkommensteuerbescheid 1996 vom 29. September 1998** wurden die Aufwendungen betreffend "Tauchen" im Ausmaß von 84.127,68 S nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Hinsichtlich der **Höhe dieser Aufwendungen** wurden lediglich Einwände bezüglich des Ausmaßes der Absetzung für Abnutzung betreffend Renault Espace vorgebracht, wozu Folgendes erwogen wird:

Der behauptete Beginn der unternehmerischen Aktivität im Februar 1996 bezieht sich ausschließlich auf die geplante Tätigkeit im Bereich des Tauchsports. Der Bw. bestätigt dies auch ausdrücklich in der Niederschrift vom 25. November 1996, worin festgehalten wird, dass die mit diesem Auto **vor Anfang August 1996** gefahrenen Kilometer größtenteils Fahrten im Zusammenhang mit den **diversen Tauchlehrgängen und der Tauchausbildung** gestanden seien. Außerdem hat der steuerliche Vertreter im Telefongespräch vom 27. September 2000 ausgeführt, dass der Beginn der unternehmerischen Tätigkeit mit Februar 1996 den Tauchsport betreffe. Das strittige Kraftfahrzeug ist somit zum Anschaffungszeitpunkt im Februar 1996 nicht dem Schlosserei- und Montagebetrieb des Bw. zuzurechnen, sondern wird diesem Unternehmen erst mit 1. August 1996 aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen zugeführt, wodurch gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 nur die Hälfte der Jahresabschreibung für dieses Wirtschaftsgut als Betriebsausgabe zusteht. Da darüber hinaus keine Einwände hinsichtlich der Höhe des Verlustes vorgebracht wurden, verbleibt der **Verlust des Schlosserei- und Montagebetriebes mit 55.933,- S** unverändert.

b) Tauchereitätigkeiten

Der Bw. beabsichtigte einen Tauchsportgeschäft, eine Tauchschule sowie einen dazugehörigen Servicebetrieb zu eröffnen. Grundsätzlich ist den Ausführungen des Bw. zuzustimmen, dass Aufwendungen für eine ernstlich angestrebte Betriebseröffnung auch dann Betriebsausgaben darstellen, wenn es zu keiner Betriebseröffnung kommt. Im vorliegenden Berufungsfall sind daher einerseits die grundsätzliche steuerliche Abzugsfähigkeit der Ausgaben zu überprüfen und andererseits der Frage nachzugehen, inwieweit die Eröffnung eines Tauchunternehmens tatsächlich ernstlich beabsichtigt war und nicht in den Bereich der steuerlich unbeachtlichen Freizeitgestaltung fällt.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Im Bezug auf die Betriebsausgabeneigenschaft von Aufwendungen oder Ausgaben eines Steuerpflichtigen zu dessen beruflicher Weiterbildung wird zwischen Aus- und Fortbildungskosten unterschieden. Während Aufwendungen des

Steuerpflichtigen zur Erlangung eines Berufes als **Ausbildungskosten** zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 EStG 1988 zählen, bilden **Berufsforschungskosten** abzugsfähige Betriebsausgaben.

Berufsforschung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind wegen ihres **Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit** als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.

Maßgeblich für die Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildung ist folglich die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf oder eine Tätigkeit ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes oder einer anderen Tätigkeit dienen oder der Verbesserung der Fähigkeiten und Kenntnisse in der Ausübung des bisherigen Berufes oder der bisherigen Tätigkeit.

Der Bw. war bis zum 31. Jänner 1996 als Schlossermeister in einem Dienstverhältnis bei einer Montagefirma beschäftigt. Im Anschluss an diese Tätigkeit und während des Bezuges von Arbeitslosenentgelt erwarb der Bw. eine Tauchausstattung und begann Tauchlehrgänge zu absolvieren, mit der von ihm ausdrücklich dokumentierten Absicht zu einem späteren Zeitpunkt einen Tauchsport zu betreiben. Der Bw. meint nun, die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tauchausbildung seien betrieblich veranlasst und somit als Betriebsausgaben abzugsfähig, da eine Tauchausbildung Voraussetzung für eine selbständige Tätigkeit in dieser Sparte sei.

Dem ist zu entgegnen, dass die bisherige berufliche Tätigkeit des Bw. als Schlossermeister in **keinem, auch nur annähernden Zusammenhang** mit dem Tauchsport gestanden ist. Selbst die Behauptung des Bw., dass Service- und Wartungsverträge für Tauchsportgeräte ohne der Ausbildung als qualifizierter Tauchlehrer nicht vergeben werden würden, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, da nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine strikte Unterscheidung dahingehend zu treffen ist, ob eine generelle Ausbildung (und zwar unabhängig davon, ob diese Ausbildung dem sportlichen Bereich oder auch einer anderen Tätigkeit zuzuordnen ist) zu einer Sportart vorliegt oder ob es sich um Schulungen handelt, bei denen gezielt auf die, dem Bereich der Schlosserei zuordnabaren Reparaturen von Tauchsportgeräten eingegangen wird. Bei objektiver Betrachtung des vorliegenden Sachverhalts handelt es sich bei den strittigen Aufwendungen jedoch um reine

Ausbildungskosten des Bw., die aber - auch wenn sie zur **Vorbereitung einer neuen Tätigkeit** erforderlich sind - **keine Betriebsausgaben** darstellen (siehe auch *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, zu § 4 Abs. 4, Tz. 34).

Der Bw. hat im übrigen in der Niederschrift vom 25. November 1996 bzw. im Schreiben vom 30. Dezember 1997 selbst kundgetan, dass seine Fahrten mit dem Kraftfahrzeug Renault Espace größtenteils "Fahrten betreffend die Taucherlehrgänge und **Ausbildung**" betroffen hätten und somit auch **seinerseits** die Tauchaktivitäten als (steuerlich nicht abzugsfähige) Ausbildung betrachtet.

Unabhängig von der Beantwortung der oben gestellten Frage, nämlich ob Ausbildungs- oder Fortbildungskosten vorliegen, ist außerdem auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (bspw. 24.6.1999, 94/15/0196) zu verweisen, wonach zu den gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähigen Aufwendungen auch typische **Aufwendungen für die Freizeitgestaltung** zählen. **§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988** normiert nämlich, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur **Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen** erfolgen, **nicht** bei den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen. Diese Bestimmung dient dem Interesse der Steuergerechtigkeit und soll vermeiden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine **Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen** herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Zu diesen Aufwendungen zählen jedoch unbestritten auch Kosten, die zur Erlernung und Vertiefung des Tauchsports anfallen. Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie bspw. für Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden können sowie Lehrgänge zur Erlernung dieser Sportart fallen somit unter das **Abzugsverbot des § 20 leg.cit.**

Nachdem der Bw. weder Einnahmen erwirtschaftet hat und auch die vermeintlichen Betriebsausgaben aus oben genannten rechtlichen Erwägungen nicht anzuerkennen waren, ist diese Aktivität als nicht entfaltete unternehmerische Tätigkeit zu beurteilen, die keine Ergebnisse auf Grund einer Betätigung in einer der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts erzielt hat. Wegen der fehlenden Einkunftsquelleneigenschaft ist diese Tätigkeit in den Bereich der **steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung** zu verweisen, denn die Absolvierung einer **Ausbildung zu einer Sportart alleine** reicht nicht aus, um eine beabsichtigte Tätigkeit zu einer abgabenrechtlich relevanten Einkunftsquelle zu machen.

2) Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung

Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 idF. BGBl. I 1996/201, gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen als **nicht für das Unternehmen ausgeführt**, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des EStG 1988 sind. Wie oben ausführlich begründet, unterliegen die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tauchausbildung dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988. Diese ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben berechtigen daher ex lege nicht zum Vorsteuerabzug.

Der strittige Kleinbus wurde im Februar 1996 angeschafft und nachweislich hauptsächlich für Fahrten im Zusammenhang mit der Tauchausbildung verwendet. Entsprechend des Norminhaltes des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihm gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland **für sein Unternehmen** ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Da diese Aktivitäten der ertragsteuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendungssphäre zuzuordnen sind, gilt die Lieferung des Renault Espace als **nicht für das Unternehmen**, sondern für **private Zwecke** ausgeführt und berechtigt folglich nicht zum Vorsteuerabzug.

Dem Berufungsbegehren war somit der Erfolg zu versagen.

Linz, 2. Oktober 2003