

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., X.-Str.1, 0001 X., gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 19.01.2010, betreffend Einkommensteuer 2008 sowie den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 01.06.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 beschlossen:

### **A. EINKOMMENSTEUER 2008 und 2009:**

1. Der **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. Jänner 2010** sowie die **Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 vom 1. Juni 2011** werden gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.
2. Der **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 1. Juni 2011** wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### **B. ZULÄSSIGKEIT der REVISION an den VwGH:**

Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig (§ 25 a Abs. 1 VwGG).

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) wies in den **Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus, und zwar vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2008 und vom 1. Jänner 2009 bis 8. August 2009 von einer Dienstgeberin, vom 28. September 2009 bis 31. Dezember 2009 von einer neuen Dienstgeberin und - in geringer

Höhe - für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2009 von der Kasse1 (Kasse 1) sowie von der Kasse2 (Kasse 2).

Weiters machte der Bf. aus seiner Tätigkeit als (angehender) Versicherungsmakler Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 2.974,27 (2008) sowie € 2.619,86 (2009) geltend. Am 10. Februar 2009 hat der Bf. die Befähigungsprüfung für das **reglementierte Gewerbe der Versicherungsvermittlung (Versicherungsagent) gemäß § 94 GewO** abgelegt.

Nach vorerst erklärungsgemäßer Veranlagung für 2008 ließ das Finanzamt in dem nach einer Aufhebung gemäß § 299 BAO idF vor AbgRmRefG erlassenen **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. Jänner 2010** die Verluste aus Gewerbebetrieb mit folgender Begründung nicht zum Abzug zu:

*„Die unter dem Titel Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen stehen in keinem Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften.“*

In der **Berufung** (nunmehr „Beschwerde“) **gegen den Einkommensteuerbescheid 2008** führte der Bf. aus, dass die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit seinen gewerblichen Einkünften als Versicherungsmakler für den Geschäftsaufbau und Kundenaquisition angefallen seien. Er habe für das gebundene Gewerbe eine Ausbildung zum Versicherungsmakler machen und eine Prüfung absolvieren müssen. Die 2008 angebahnten Aufträge habe er erst nach Ablegung der Prüfung, also ab 2009, abschließen können.

Das Finanzamt forderte den Bf. mit **Schreiben vom 22. November 2010** ua. auf, eine detaillierte Aufstellung der Betriebsausgaben samt Originalbelegen sowie das Fahrtenbuch vorzulegen.

Die **abweisende Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2011** betreffend Einkommensteuer 2008 begründete das Finanzamt wie folgt:

*„Die Begriffe "Einkünfte" und "Einkommen" setzen eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen. Für die Steuerbarkeit von Einkünften ist daher nicht nur erforderlich, dass sie im Rahmen der sieben Einkunftsarten anfallen, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss vielmehr ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) erkennen lassen. Andernfalls liegt keine "Einkunftsquelle" vor ("Liebhaberei"). Bei Vorliegen von Liebhaberei können regelmäßig auftretende Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden. Andererseits sind aber auch - ausnahmsweise auftretende - Überschüsse steuerlich nicht zu erfassen.“*

*Es konnte daher dem Berufungsbegehr nicht entsprochen werden.“*

Im **Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2008** führte der Bf. ergänzend aus, dass seine gewerbliche Tätigkeit als Versicherungsagent auf jeden Fall auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes ausgerichtet gewesen sei. Ziel sei gewesen, ein hauptberufliches Standbein in einer anderen Branche aufzubauen. Die Gründe seien darin gelegen, dass

das Unternehmen, in dem er zu dieser Zeit unselbstständig tätig gewesen sei, sich nicht wie geplant entwickelt habe und dementsprechend auch nicht seine provisionsabhängigen Einkünfte. Diese Entwicklung sei 2009 von der Finanz- und Z.-Krise verstärkt worden und habe 2010 in einen Konkurs des Unternehmens geendet. Aus Erfahrung habe er gewusst, dass es in Bundesland1 nicht einfach sei, in seiner Berufsbranche - Maschinen- und Fahrzeugbau - eine adäquate Anstellung zu finden. Da auf ein laufendes Einkommen vorerst nicht habe verzichtet werden können, habe er sich dieses neue berufliche Standbein neben seiner unselbstständigen Tätigkeit aufbauen müssen.

Der Geschäftsaufbau 2009 habe sich aufgrund von Skandalen in der Finanzdienstleisterbranche sowie der Wirtschaftskrise und dem Vertrauensverlust potentieller Kunden sehr schwierig gestaltet. Geschäftsabschlüsse seien 2009 nicht im geplanten Umfang möglich gewesen bzw. hätten Kunden viele angebahnte oder bereits getätigte Abschlüsse wieder storniert. Auch der Aufbau einer Mitarbeiterstruktur sei kaum möglich gewesen. Der Bf. habe sich vor allem auf den Bereich staatlich geförderte Zukunftsvorsorge mittels Strukturvertrieb spezialisiert.

Im Sommer 2009 habe er ein überraschendes Jobangebot bekommen, das er aus wirtschaftlichen Überlegungen nicht ausschlagen habe können. Somit habe er im Herbst 2009 die Betriebsleitung eines Branchenunternehmens in Y./Bundesland2 übernommen. 2010 habe sich die Auftragslage dieses Unternehmens so gut entwickelt, dass er aufgrund der damit einhergehenden Schichtausweitung das Gewerbe des Versicherungsagenten 2010 nicht mehr in der notwendigen Intensität betreiben habe können. 2011 habe er das Gewerbe gelöscht. Aus den angeführten Gründen ließen sich die angemeldeten Verluste auf keinen Fall auf eine besondere, in seiner Lebensführung begründete Neigung zurückführen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 6. Juli 2010** brachte das Finanzamt den Verlust aus Gewerbebetrieb vorerst erklärungsgemäß in Ansatz.

Im **Schreiben vom 22. November 2010** forderte das Finanzamt den Bf. betreffend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf, ua. die Betriebsausgaben (Aufstellung sowie Fahrtenbuch) belegmäßig nachzuweisen. Der Bf. brachte diverse Unterlagen bei.

In dem nach einer Aufhebung gemäß § 299 BAO idF vor AbgRmRefG erlassenen **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 1. Juni 2011** verwehrte das Finanzamt die Veranlagung des Verlustes aus Gewerbebetrieb 2009. Als Begründung führte es jene zur Berufungsvorentscheidung betreffend 2008 an.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 **Berufung**, zur Begründung siehe die Ausführungen im Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2008.

Im **Vorhalt vom 14. März 2012** - und da das Antwortschreiben des Bf. beim Finanzamt nicht eingelangt sein soll, nochmals am 11. Juli 2012 zugestellt - forderte das Finanzamt den Bf. auf, bekannt zu geben, welche Tätigkeit(en) er neben der nichtselbstständigen Tätigkeit in den Jahren 2005 und 2006 und ab 2008 ausübte, sowie sämtliche Belege und

Aufzeichnungen für die gewerblichen Einkünfte 2008 und 2009, wie z. B. Eingangs- und Ausgangsrechnungen, vorzulegen.

Der Bf. teilte in dem **am 1. August 2012 eingelangten Schreiben** mit, dass er 2005 und 2006 das Gewerbe „Unternehmensberater/Taskmanager“ ausgeübt habe, allerdings immer im Rahmen des Angestelltenverhältnisses. 2009 bis 2011 sei er gewerblicher Versicherungsagent gewesen. Weiters brachte er diverse Unterlagen bei.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:**

Der Bf. hat in den Jahren 2008 und 2009 Verluste aus der Tätigkeit als (angehender) Versicherungsagent erklärt.

Der Bf. wurde zur Vorlage diverser Unterlagen aufgefordert und brachte er auch Unterlagen bei (Vorhalteverfahren beim Finanzamt).

Das Finanzamt hat in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2008, der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 sowie im Einkommensteuerbescheid 2009 allgemeine rechtliche Ausführungen zum Vorliegen einer Einkunftsquelle bzw. einer Liebhaberei gemacht (siehe Begründung zu den angeführten Bescheiden 2008 und 2009).

#### **Rechtliche Beurteilung:**

##### **A. BESCHWERDE gegen die EINKOMMENSTEUERBESCHEIDE 2008 und 2009:**

Gemäß **§ 93 Abs. 3 lit. a BAO** hat der Bescheid eine **Begründung** zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Der **VwGH** hat in seinem **Erkenntnis vom 26.07.2005, 2004/14/0121**, oder zuletzt im **Erkenntnis vom 18.12.2013, 2010/13/0173**, ausgesprochen, dass die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Sie muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist somit die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, also die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (Hinweis auf die Entscheidung vom 28.02. 1997, 94/13/0200).

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären, so kann gemäß **§ 278 Abs. 1 BAO** das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt gemäß **§ 278 Abs. 2 BAO** das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind gemäß **§ 278 Abs. 3 BAO** die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Die Regelung der Aufhebung unter Zurückverweisung entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 289 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 3, erster Satz, zu § 278 BAO).

Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 9 zu § 278 BAO).

Ebenso wie bei Aufhebungen nach dem § 299 Abs. 1 lit. c idF vor AbgRmRefG setzt § 278 Abs. 1 nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen (vgl. zu § 299 aF z. B. VwGH 29.6.1990, 90/14/0011). Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid (nach der Aufhebung) zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens ab.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs. 1 nicht erforderlich.

Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden (kein Neuerungsverbot nach § 270) und die Abgabenbehörde vor Beschwerdevorlage keine

diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 11, zu § 278 BAO, und die dort zitierte Literatur).

Betrachtet man die vorliegenden Begründungen zu den angefochtenen Bescheiden bzw. zur Berufungsvorentscheidung, so hat das Finanzamt zwar Ermittlungen vorgenommen, sich - ohne auf die durchgeführten Ermittlungen einzugehen - auf die bloß allgemein gehaltenen (rechtlichen) Ausführungen zur Liebhaberei beschränkt.

Es wurden jedoch entscheidungswesentliche Facetten nicht ermittelt. Den Begründungen ist kein Sachverhalt zu entnehmen, den die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde legte. Aus den Begründungen geht z. B. nicht hervor, wann der Bf. mit der Ausbildung begonnen hat, wie sein Plan zu Beginn der Tätigkeit ausgesehen hat, wann er laut seinem Plan einen Gewinn erzielen wollte, von welchen Parametern (z. B. Einnahmen aus „Eigenproduktion, Umsätze von (vom Bf. aufzubauenden) Mitarbeitern, etc.) die Erzielung von Einnahmen bzw. eines Gewinns abhängig war, von welchen Einnahmen und Ausgaben er bei seiner geplanten Tätigkeit ausgegangen ist, wie er seine Tätigkeit zu gestalten beabsichtigte (laut seinen Angaben wollte er sie hauptberuflich ausüben), ob und welche Hindernisse (zu einem bestimmten Zeitpunkt) eingetreten sind, die allenfalls den Bf. seinen Plan nicht realisieren ließen, etc.

Den Bescheiden bzw. der Berufungsvorentscheidung ist nicht zu entnehmen, ob und aus welchen Gründen das Finanzamt von einer Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO ausgegangen ist. Angemerkt wird, dass für eine Zuordnung der Tätigkeit (zu § 1 Abs. 2 LVO) Feststellungen erforderlich sind, die eine Beurteilung zulassen, ob die konkret vorliegende Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten (nicht auf die konkrete Neigung eines Abgabepflichtigen abstellenden) Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH vom 22.03.2006, 2001/13/0290).

Sollte die Prüfung ergeben, dass die Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren ist, bedarf es in weiterer Folge einer Auseinandersetzung mit der Frage, ob Anlaufverluste zu gewähren sind oder nicht.

Das Finanzamt hat nach Ansicht des BFG wesentliche Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Bezüglich der Ermessensentscheidung hinsichtlich der Durchführung von Ermittlungen wird festgehalten, dass im vorliegenden Fall das BFG die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts nicht selbst durchführt, weil eine solche Ermittlung durch das BFG weder im Interesse der Raschheit gelegen ist, noch eine erhebliche Kostensparnis bringen würde.

Es ist auch nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. UFS vom 22.10.2008, RV/0496-G/08, zitiert in Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 5 zu § 278 BAO).

Nach all dem Gesagten waren die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie die Berufungsvorentscheidung betreffend 2008 gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben.

## **B. ZULÄSSIGKEIT DER REVISION:**

Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte haben gemäß **§ 280 Abs. 1 lit. d BAO** den Spruch, einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf § 278 Abs. 1 BAO gestützte Beschlüsse sind mit VfGH-Beschwerde und nach Maßgabe des Art. 133 Abs. 4 B-VG (idF BGBI. I 51/2012) mit Revision beim VwGH anfechtbar (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 29 zu § 278 BAO).

In Anbetracht der Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 22.03.2006, 2001/13/0290, und der hier fehlenden Ermittlungen vertritt das BFG die Ansicht, dass beim vorliegenden Sachverhalt eine Revision an den VwGH nicht zulässig ist.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Juni 2014