



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 26. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 12. März 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist bei der Arbeitgeberin nichtselbstständig beschäftigt. In den Einkommensteuererklärungen 2006 bis 2010 begehrte der Abgabepflichtige den von ihm entrichteten Mitgliedsbeitrag beim Verband_A, in Höhe von 206,00 € als Werbungskosten, deren steuerliche Anerkennung vom Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 bis 2009 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 29. August 2011) mit der Begründung versagt wurde, dass dieser Aufwand in keinem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen würde. Betreffend das Jahr 2010 führte das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2011 aus, die Einzahlung an den Verband_A, stelle keine vorweggenommene Betriebsausgabe dar, da kein konkretes Tätigwerden (zeitlich und klar erkennbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der bestimmten Einkunftsquelle als Kriterium) erkennbar sei. Die steuerliche Berücksichtigung des Mitgliedsbeitrages als negative selbständige Einkünfte unterbleibe daher.

In der am 19. Februar 2012 elektronisch eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2011 begehrte der Abgabepflichtige ua. neuerlich die Anerkennung des Mitgliedsbeitrages beim Verband_A, (206,00 €) als Werbungskosten (KZ 717 Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge (z.B. SVdGW), ausgenommen Betriebsratsumlage). Nach Vorhalt vom 29. Februar 2012 verwehrte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 (mit Ausfertigungsdatum 12. März 2012) der strittigen Beitragszahlung die steuerliche Anerkennung, da keine entsprechenden Einkünfte erklärt worden wären.

Die hiergegen fristgerecht erhobene Berufung vom 26. März 2012 begründete der Abgabepflichtige mit dem Verweis auf EStRL RZ 1413, laut welcher Pflichtbeiträge als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen seien. Für die Verleihung der Berufsbefugnis sei gemäß § 4 Abs. 1 lit. c Tiroler Bergsportführergesetz eine ausreichende Haftpflichtversicherung nachzuweisen, welche bei deren Entfall wiederum entzogen werde. Der Mitgliedsbeitrag werde vom Verband_A, im Wesentlichen zur Bezahlung dieser Haftpflichtversicherung herangezogen. Die Berufsbefugnis müsse er aufrechterhalten, da er in absehbarer Zeit seiner Tätigkeit als Bergführer wieder nachgehen und damit auch Einkünfte erzielen werde. Er habe die berufliche Tätigkeit nicht aufgegeben, da er regelmäßig Fortbildungen zum Erhalt der Berufsbefugnis besuche.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 1. Juni 2012 führte der Berufungswerber in seiner Eingabe vom 5. Juni 2012 ergänzend aus, er habe nie einen Zusammenhang des strittigen Mitgliedsbeitrages mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit behauptet. Es sei ihm aufgrund der Tatsache, dass seine Kinder älter werden würden, in absehbarer Zeit wieder möglich, seiner Tätigkeit als Bergführer wieder nachzugehen. Hinsichtlich der Vorjahre liege derselbe Sachverhalt vor. Es stelle sich die Frage, ob er in Zukunft die positiven Einnahmen aus der Bergführertätigkeit auch nicht versteuern werde müsse, wenn die Ausgaben zur Erhaltung der Berufsbefugnis nicht anerkannt werden würden.

Die Abgabenbehörde legte im Schreiben vom 22. Juni 2012 dar, im vorliegenden Fall sei nach dem Berufsbild eines Bergführers nach § 1 Abs. 1 Tiroler Bergsportführergesetz steuerrechtlich von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen, und ersuchte zur Vornahme einer Liebhabereiprüfung um Übermittlung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Jahre 2006 bis 2011. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Juni 2012 stellte der Abgabepflichtige klar, er habe in den Jahren 2006 bis 2011 lediglich jährliche Aufwendungen in Höhe von 206,00 € als Pflichtbeitrag geleistet und keine Einkünfte erzielt.

Das Finanzamt begründete die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2012 ua. damit, Liebhaberei sei gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) bei einer Betätigung anzunehmen, wenn

Verluste aus Tätigkeiten entstehen würden, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien. Für eine Subsumierung unter [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) spreche der Umstand, dass der Abgabepflichtige seinen Lebensunterhalt aus der nichtselbständigen Tätigkeit bestreite und keine Einnahmen als Bergführer erziele.

Der Berufungswerber beantragte mit Schreiben vom 31. Juli 2012 fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Über Vorhalt des Referenten vom 24. Jänner 2013 führte der Abgabepflichtige in seinem Schreiben vom 21. Februar 2013 ergänzend aus, er sei bis 1995 laufend als Bergführer im Rahmen des Arbeitgebers_B tätig gewesen; danach habe er keine entgeltlichen Tätigkeiten mehr als Bergführer ausgeübt. Er gehe davon aus, dass er spätestens in zwei bis drei Jahren wieder Einkünfte als Berg- und Schiführer erzielen werde. Zur Aufrechterhaltung der Lizenz seien eine Haftpflichtversicherung abzuschließen und alle viere Jahre eine Fortbildung zu absolvieren, welche nur vom Verband-A angeboten werde. Vom jährlichen Mitgliedsbeitrag beim Verband-A in Höhe von 206,00 € würden auf die Haftpflichtversicherung 100,00 € und auf die Rechtsschutzversicherung ca. 20,00 € entfallen (vgl. e-mail des Verbandes_A vom 18. Februar 2013). Laut Berg- und Schiführer-Ausweis sowie der Bestätigung des Amtes, über Fortbildungen Berg- und Schiführer vom 20. Februar 2013 habe er im Dezember 2001, November 2005, Jänner 2010 und Jänner 2012 an je einer Bergführer-Fortbildung teilgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1.) Der Berufungswerber begehrt die steuerliche Anerkennung eines Mitgliedsbeitrages beim Verband_A, als (vorweggenommene) Betriebsausgabe im Rahmen seiner derzeit nicht ausgeübten, jedoch zukünftig beabsichtigten Tätigkeit als Berg- und Schiführer.
- 2.) Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Berufungswerber bis 1995 als Berg- und Schiführer im Rahmen des Arbeitgebers_B tätig gewesen ist und als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog. Seit der Beendigung im Jahr 1995 übte der Abgabepflichtige diese Tätigkeit nicht mehr entgeltlich aus bzw. bot seine Arbeitsleistung als Berg- und Schiführer nicht (mehr) gegen Entgelt auf Basis einer nichtselbständigen Arbeit bzw. eines Werkvertrages an. Der Abgabepflichtige verblieb weiterhin Mitglied beim Verband-A und nahm zur Aufrechterhaltung seiner Berufsbefugnis von 2001 bis 2012 an vier Fortbildungsveranstaltungen teil. Mit dem streitgegenständlichen Mitgliedsbeitrag des Berufungswerbers beim Verband_A, in Höhe von 206,00 € wird eine Haftpflichtversicherung (100,00 €) sowie Rechtsschutzversicherung (ca. 20,00 €) abgedeckt.

3.) Im vorliegenden Fall ist streitwesentlich, ob der Abgabepflichtige im gegebenen Fall mit der (behaupteten, in Zukunft beabsichtigten) Tätigkeit als Berg- und Schiführer eine Tätigkeit ausübt bzw. anstrebt, die im Jahr 2011 eine Einkunftsquelle iSd EStG 1988 zu begründen vermag.

Berg- und Schiführer sind nach § 1 iVm § 3 Abs. 1 Berufsgesetz, ua. zum erwerbsmäßigen Führen und Begleiten von Personen bei Berg- und Schitouren sowie zum erwerbsmäßigen Unterweisen von Personen in die Fertigkeiten des Berg- und Schibergsteigens einschließlich der Vermittlung von Kenntnissen über diese Bereiche befugt. Eine Tätigkeit ist nach § 1 Abs. 1 erwerbsmäßig, wenn sie gegen Entgelt oder zur Erzielen eines sonstigen wirtschaftlichen Vorteiles, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist, ausgeübt wird (§ 1 Abs. 2 Berufsgesetz).

Nach dem vorliegenden Berufsbild sind Einkünfte als Berg- und Schiführer auf selbständiger Basis steuerrechtlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z 1 EStG Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen damit nur dann vor, wenn eine Tätigkeit die gesetzlich normierten, taxativ aufgezählten Voraussetzungen des [§ 23 EStG 1988](#), nämlich die Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht sowie Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, erfüllen kann.

Eine nachhaltige Tätigkeit liegt vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (VwGH 21.9.2006, [2006/15/0118](#)) oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen (VwGH 20.1.1993, [91/13/0187](#)). Gewinnabsicht liegt vor, wenn Überschüsse über die mit einer Tätigkeit verbundenen Ausgaben angestrebt werden (VwGH 21.7.1993, [92/13/0056](#)). Für die steuerliche Beurteilung ist nicht die behauptete innere Motivation des Steuerpflichtigen maßgebend. Es ist vom äußeren Erscheinungsbild der Tätigkeit auszugehen und zu prüfen, ob sie in der Art, in der sie tatsächlich ausgeübt wird, geeignet ist, auf Dauer positive Erträge zu erwirtschaften (VwGH 20.9.1989, [85/13/0219](#)). Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und die nach objektiven Kriterien zu beurteilende

Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat (VwGH 3.6.1992, [91/13/0035](#); Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 23 Rz 22, 31, 36).

4.) Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Berufungswerber im strittigen Jahr 2011 weder eine entgeltliche Tätigkeit als Berg- und Schiführer ausgeführt noch bereits für das Jahr 2011 den Beginn der (aktiven) Wiederaufnahme einer derartigen Tätigkeit angestrebt hat. Der Abgabepflichtige war im Jahr 2011 weder als Berg- und Schiführer nachhaltig tätig noch nahm er als solcher am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil, zumal er auch nicht die Bereitschaft hatte, seine Leistung bereits im Jahr 2011 entgeltlich jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hatte. Dem Steuerpflichtigen kam auch keine Gewinnabsicht zu, strebte er doch keine im Jahr 2011 erzielten Einnahmen als Berg- und Schiführer an.

5.) Der Berufungswerber beabsichtigte nach eigenen Angaben im Jahr 2011 lediglich die Wiederaufnahme seiner Tätigkeit als Berg- und Schiführer ab frühestens dem Jahr 2015 (siehe die Vorhaltsbeantwortung vom 21. Februar 2013: „in spätestens zwei bis drei Jahren“). Im Hinblick auf seine beabsichtigte berufliche Tätigkeit habe er den streitgegenständlichen Mitgliedsbeitrag zum Verband-A zur Aufrechterhaltung seiner beruflichen Befugnis (verpflichtende Haftpflichtversicherung) entrichtet.

Eine gewerbliche Tätigkeit kann bereits in der Vorbereitungsphase vorliegen (dh. vor Erzielung der ersten Einnahmen), wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehende Vorbereitungsphase muss die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich sein (VwGH 19.3.2008, [2007/15/0134](#); VwGH 20.10.2004, [98/14/0126](#)). Dabei geht es nicht darum, dem Steuerpflichtigen eine bestimmte, von der Behörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben. Es ist vielmehr zu prüfen, ob die nach außen in Erscheinung tretende Vorgangsweise auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist (Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich; VwGH 19.3.2008, [2007/15/0134](#); Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 23 Rz 13).

6.) Das Berufungsvorbringen ist nicht geeignet, eine zielstrebige Vorbereitung des Berufungswerbers auf einen Neubeginn bzw. auf eine Wiederaufnahme der Tätigkeit als Berg- und Schiführer zu belegen, ergibt sich doch lediglich aus einer bestehenden Mitgliedschaft beim Verband_A, kein über die bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstand einer nach außen in Erscheinung tretenden Vorbereitungshandlung. Für den Referenten ist es nicht einsichtig, warum eine – nach der Beendigung der nichtselbständigen Beschäftigung (1995) – vorgenommene Beibehaltung der Mitgliedschaft beim Verband-A eine ernsthafte Vorbereitungshandlung für eine fast zwanzig Jahre später (1996 bis 2015) beabsichtigte

(Wieder)Aufnahme der beruflichen Tätigkeit als Berg- und Schiführer darstellen soll; dies vor allem auch deshalb, da für einen Berg- und Schiführer keine „Zwangsmitgliedschaft“ beim Verband-A besteht. Entgegen dem Berufungsvorbringen stellen die Zahlungen damit auch keinen Pflichtbeitrag dar.

Wenngleich dem Berufungswerber zuzugestehen ist, dass ihm seit Jahren ununterbrochen – vor allem gewährleistet durch die Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen und aufrechter Haftpflichtversicherung - die rechtliche Befugnis als Berg- und Schiführer zugekommen ist, läßt sich hierdurch wiederum keine Vorbereitungsphase für eine gewerbliche Tätigkeit ableiten, verfolgte doch der Abgabepflichtige in diesen Jahren trotz aufrechter Befähigung nie die Absicht, seine Dienste als Berg- und Schiführer tatsächlich entgeltlich anzubieten. Für den Referenten ergibt sich lediglich aus dem Umstand der aufrecht erhaltenen Befugnis keine ausreichende Dokumentation einer in naher Zukunft vorgenommenen (Wieder)Aufnahme der (gewerblichen) Betätigung; dies auch deshalb, da eine (Wieder)Aufnahme der Betätigung keine ununterbrochene Befugnis voraussetzen würde, sondern diese auch nach allfälliger Ruhendstellung bzw. einem Verzicht wiederaufgenommen werden könnte.

Der Berufungswerber datiert den Beginn der beabsichtigten Tätigkeit mit dem Zeitpunkt, „wenn seine Kinder die Urlaube nicht mehr mit ihm verbringen werden“ (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 21. Februar 2013). Das bloße zeitliche Abstellen der Aufnahme der beruflichen Tätigkeit auf nicht beruflich bedingte, sondern ausschließlich auf private, vom Abgabepflichtigen nicht beeinflusste Gegebenheiten („fehlender Wunsch der Kinder auf gemeinsamen Urlaub“) läßt die geforderte ernsthafte Absicht sowie das zielstrebige Vorbereiten einer (Wieder)Aufnahme vermissen.

7.) Zusammenfassend ist auszuführen, dass es dem strittigen Vorhaben des Berufungswerbers im Jahr 2011 an wesentlichen, gesetzlich normierten Tatbeständen des § 23 EStG fehlt. Nach der vorliegenden Aktenlage konnte die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund fehlender, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände nicht als klar erwiesen angesehen werden. Die Mitgliedsbeitragszahlung an den Verband-A (einschließlich der Haftpflichtversicherung) läßt keinen zeitlichen und klar erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer nach den Berufungsausführungen zwar beabsichtigten, jedoch nicht erwiesenen zukünftigen (Wieder)Aufnahme der Betätigung als Berg- und Schiführer erkennen. Nach Ansicht des Referenten erscheint viel mehr die jahrelange freiwillige Mitgliedschaft beim Verband-A ohne aktiver Betätigung als Berg- und Schiführer ausschließlich privat veranlasst; es ist allerdings nicht Aufgabe des Steuerrechts, einen Privataufwand durch steuerliche Anerkennung als Betriebsausgabe auf die Allgemeinheit zu verlagern.

Der streitgegenständliche Mitgliedsbeitrag beim Verband-A stellt keine (vorweggenommenen) Betriebsausgaben aus Gewerbebetrieb dar, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 26. März 2013