



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, Landesinnungsmeister Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier **über die Berufungen** des Bw, vertreten durch Stb, **vom** 29. Oktober 2004 gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes X vom 27. September 2004 für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2002,

- wobei die Berufung hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2000 gemäß § 274 BAO gegen die (mit der Zustellung des VwGH-Erkenntnisses vom 20. April 2006, 2004/15/0038 wiederaufgelebten und damit an die Stelle der Bescheide vom 27. September 2004 getretenen) Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Z für die Jahre 1997 bis 2000 vom 19. Juli 1999 bzw 29. Oktober 2002 gerichtet gilt,
- wogegen die Berufungen
 - vom 29. September 1999 gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Z für das Jahr 1997 vom 19. Juli 1999 und
 - vom 2. Dezember 2002 gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Z für die Jahre 1998, 1999 und 2000 vom 29. Oktober 2002im Sinne des VwGH-Erkenntnisses 25. Juni 2008, 2006/15/0085 lediglich als ergänzende Schriftsätze zur Berufung vom 29. Oktober 2004 gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes X gelten,

nach der am 25. März 2009 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, **entschieden:**

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2002 werden abgeändert.

Die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2002 sowie die Bemessungsgrundlagen hierfür sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des Mehrbetrages an Einkommensteuer 2002 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Architekt und Mitglied der Kammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten. Er war im Streitzeitraum in der Gerichtssachverständigenliste des Landesgerichtes Z als allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger eingetragen. Weiters er war als HTL-Lehrer laut übermittelter Lohnzettel bis 2000 Bundesbeamter und ist seit 2001 Pensionist (Beamter in Ruhe).

Die vom Finanzamt angenommene Liebhaberei bei der selbständigen Tätigkeit des Bw als Architekt war bereits Thema der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004, GZ RV/1257-W/02 und RV/4637-W/02, welche die Jahre 1991 bis 2000 betraf und mit welcher bei der selbständigen Tätigkeit des Bw bis 1996 von einer Einkunftsquelle, hingegen ab 1997 von Liebhaberei sowie per Ende 1996 von einer Betriebsaufgabe ausgegangen wurde. Mit jener – mittlerweile hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2000 vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20.4.2006 unter Zl. 2004/15/0038 aufgehobenen – Berufungsentscheidung wurde zur Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1994 der Berufung stattgegeben und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2000 gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Unter Verweis auf die Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 hob das Finanzamt mit Bescheid vom 16. September 2004 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2000 vom 19. Juli 1999 und 29. Oktober 2002 gemäß § 299 Abs 1 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf (Ergänzungsakt BI 51/2000).

Anm: Dieser Bescheid ging hinsichtlich 1995 und 1996 dauerhaft ins Leere, weil die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 vom 19. Juli 1999 gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz durch die Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 nicht von der aufhebenden Wirkung des VwGH-Erk 20.4.2006, 2004/15/0038, erfasst ist (siehe auch unten).

Dieser Aufhebungsbescheid vom 16. September 2004 ging hinsichtlich 1997 bis 2000 zunächst ins Leere, weil noch die Aufhebung gemäß § 289 Abs 1 BAO durch die Berufungsentscheidung vom

21. Jänner 2004 wirksam war. Indem diesbezüglich die Berufungsentscheidung durch das VwGH-Erk 2004/15/0038 vom 20. April 2006 aufgehoben wurde, traten die Einkommensteuerverfahren für 1997 bis 2000 in den Stand vor der Berufungserledigung vom 21. Jänner 2004 zurück, d.h. auch der Aufhebungsbescheid vom 16. September 2004 ist damit hinsichtlich 1997 bis 2000 wieder aus dem Rechtsbestand entfernt worden. Vgl auch unten, wonach die gemäß § 42 Abs 3 VwGG in die Lage vor der Erlassung des aufgehobenen Bescheides (Zustellung am 26. Jänner 2004) versetzte *Rechtssache* die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1997 bis 2000 sind und nicht etwa die Verfahren über die Berufungen vom 29. September 1999 und vom 2. Dezember 2002 gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 vom 19. Juli 1999 und gegen die Einkommensteuerbescheide für 1998 bis 2000 vom 29. Oktober 2002.

Die vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1995 vom 27. September 2004 und für das Jahr 2001 vom (zuletzt) 4. August 2005 sind mittlerweile rechtskräftig.

Das Finanzamt erließ mit 27. September 2004 datierte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 (Ersatzakt BI 12ff/1996), 1997 (aaO BI 12ff/1997), 1998 (aaO BI 9ff/1998), 1999 (aaO BI 9ff/1999), 2000 (aaO BI 52ff/2000 + zusätzliche Begründung für die ESt-Bescheide 1995 bis 2000: aaO BI 55ff/2000) und 2002 (aaO BI 4ff/2002), in denen neben dem jeweiligen Jahreslohnzettel berücksichtigt wurde:

- 1996: Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv 76.810 öS, die ermittelt wurden aus laufendem Ergebnis iHv -284.756 öS, einem geschätzten Übergangsgewinn von Null und einem geschätzten Aufgabegewinn iHv 361.566 öS.
- 1997 – 2000: keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit, weil nachträgliche Betriebsausgaben trotz Vorhaltes nicht bekanntgegeben worden seien und der betriebliche Anteil der Verbindlichkeiten durch die Aktiva im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe abgedeckt gewesen wäre;
Werbungskosten (vorweggenommene, aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe der Pflichtbeiträge zur Wohlfahrtseinrichtung der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten, wie in der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 anlässlich der Aufhebung gemäß § 289 Abs 1 BAO festgelegt);
der in den Steuererklärungen für 1998 bis 2000 jeweils geltend gemachte Kirchenbeitrag iHv 1.000 öS.
- 2002: keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit; keine Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit; noch kein Kirchenbeitrag als Sonderausgabe – letzterer wurde erst in der nachträglich, im Berufungsverfahren, eingereichten Einkommensteuererklärung mit 75 € bekanntgegeben.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 (=Postaufgabe, Ersatzakt BI 14/1996) wurde Berufung (u.a.) gegen den am 29. September 2004 zugestellten Einkommensteuerbescheid 1996 vom 27. September 2004 erhoben sowie mündliche Verhandlung und Entscheidung des gesamten Berufungssenates des UFS beantragt; das Finanzamt erließ zu dieser Berufung einen Mängelbehebungsauftrag mit Frist bis 6. Dezember 2004 (aaO BI 16/1996); die Berufung wurde mit Schreiben vom 1. Dezember 2004 (aaO BI 17f/1996) näher ausgeführt. Der Bw begehrte unter Vorlage eines Schätzgutachtens – aufgrund eines Entnahmegewinnes von 27.566 öS – einen Jahresverlust von 265.303 öS.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 (=Postaufgabe, Ersatzakt BI 20/2002) wurde Berufung (u.a.) gegen die am 29. September 2004 zugestellten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2002 erhoben mit dem Begehren, die Pflichtbeiträge an den Wohlfahrtsfonds der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten zur Gänze als Sonderausgaben mit den in der Berufungsentscheidung des UFS angegebenen Beträgen zu berücksichtigen, wobei begründend auf den Wortlaut des § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 verwiesen wurde. Weiters wurde der Ansatz der Zinsen laut Steuererklärungen 1997 bis 2002 als Betriebsausgaben begehrt, weil diese Kredite ausschließlich für das Architekturbüro aufgenommen worden seien und für den normalen Lebensunterhalt das Gehalt bzw Pension bei weitem ausgereicht hätten. Weiters wurde mündliche Verhandlung und Entscheidung des gesamten Berufungssenates des UFS beantragt. Weiters wurde die Einreichung der Steuererklärungen für 2002 angekündigt (vgl auch aaO BI 8ff/2002: eingereichte USt- und ESt-Erklärungen samt Beilagen). Mit Schreiben vom 1. Dezember 2004 wurden die Bestätigungen für die Zahlungen an die Wohlfahrtseinrichtungen der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten für die Jahre 2001 und 2002 eingereicht (aaO BI 21f/2002 und BI 12/2001).

Mit Bescheid des UFS vom 9. Februar 2006 (UFS-Akt RV/0001-W/06, BI 14) wurde die Entscheidung über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide vom 27. September 2004 für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2002 gemäß § 281 iVm § 282 Abs 2 BAO bis zur Beendigung des beim VwGH zur ZI 2004/15/0038 schwebenden Verfahrens ausgesetzt. Dieses VwGH-Verfahren wurde mit Erkenntnis vom 20. April 2006 – beim UFS eingelangt am 8. Juni 2006 – beendet (UFS-Akt RV/1092-W/06 BI 1ff), sodass das von der Entscheidung ausgesetzte Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs 2 BAO fortzusetzen ist.

Zur Höhe der laut Einkommensteuerakten (bzw bis 1987 auch § 187-BAO-Gewinnfeststellungsakt) inkl Ersatzakt und dem ersten Berufungsverfahren vom Bw erzielten, durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelten, steuerlichen Ergebnisse sowie der Nettoeinnahmen ist hinsichtlich der Jahre bis einschließlich 2001 auf die ha. Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004, GZ RV/1257-W/02 und RV/4637-W/02 (Tabelle auf Seite 3) zu

verweisen. Im Jahr 2002 erzielte der Bw laut Steuererklärungen einen Gewinn iHv 7.273,60 € bei Nettohonorareinnahmen von 35.207,45 €

Die mittlerweile vom Verwaltungsgerichtshof „*im Rahmen der Anfechtung, nämlich soweit [sie] Einkommensteuer 1997 bis 2000 betrifft, wegen Rechswidrigkeit [ihres] Inhaltes*“ aufgehobene Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 basierte zusammengefasst auf Folgendem:

- Anwendung der Liebhaberei-Verordnung (LVO); es handelt sich bei der selbständigen Tätigkeit des Bw als Architekt um eine § 1 (1) – Betätigung (Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung): vom VwGH nicht beanstandet.
- Die Kriterien der Z 1 und 2 des § 2 Abs 1 LVO deuteten (ab 1995) auf Liebhaberei hin: vom VwGH bis einschließlich 1999 an sich nicht beanstandet, aber aufgrund der Beanstandung der im Jänner 2004 vorgenommenen Beurteilung der Kriterien der Z 3 und 6 des § 2 Abs 1 LVO erkannte der VwGH, dass die Kriterien der Z 1 und 2 für sich allein nicht geeignet sind, auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht zu schließen; zudem habe die belangte Behörde ohne nähere Begründung dem Anstieg der Honorareinnahmen im Jahr 2000 keine Bedeutung beigemessen.
- Das Kriterium der Z 3 des § 2 Abs 1 LVO (Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben keine Gewinne erzielt würden) wurde iSd Literatur dahingehend interpretiert, als äußere Umstände gegen die Liebhaberei sprächen, wogegen innerbetriebliche Umstände für Liebhaberei sprächen. Äußere Umstände seien nur in der Entziehung eines Auftrages trotz gewonnenen Wettbewerbes (vor 1997) zu erkennen, wogegen ansonsten der Grund für die Verluste des Bw in der nebenberuflichen Führung eines professionell ausgestatteten Ein-Mann-Betriebes, also im innerbetrieblichen Bereich, liege.
Die Argumentation mit der nebenberuflichen Führung eines professionell ausgestatteten Ein-Mann-Betriebes wurde vom VwGH verworfen; vielmehr habe der Bw mit dieser Betriebsführung einen Architektenwettbewerb mit einem voraussichtlichen Honorar von rund 2 Mio öS gewinnen können.
- Die Kriterien der Z 4 und 5 des § 2 Abs 1 LVO deuten auf Gewinnerzielungsabsicht hin: vom VwGH nicht beanstandet.
- Das Kriterium der Z 6 des § 2 Abs 1 LVO (Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) deute insb deshalb auf Liebhaberei hin, weil der Bw keine Änderung an der Führung eines Ein-Mann-Betriebes neben der Lehrverpflichtung als HTL-Lehrer, was das entscheidende Strukturmerkmal seiner Betätigung wäre, vorgenommen habe. Die Pensionierung als Lehrer im Jahr 2001 wirke nicht auf den Streitzeitraum (damals bis 2000) zurück.

Die Argumentation mit der nebenberuflichen Führung eines Ein-Mann-Betriebes wurde vom VwGH verworfen, weil damit die Bedeutung des Kriteriums der Z 6, welches im Übrigen große Bedeutung habe, verkannt werde. Vielmehr gehe es darum, *"ob die einzelnen vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen bzw die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass seine subjektive Einstellung auf Gewinnerzielung gerichtet ist."* Unter die strukturverbessernden Maßnahmen fielen daher jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet waren, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten. Im Rahmen dieses Kriteriums sei auch dem Umstand Bedeutung beizumessen, dass der Bw kontinuierlich an Architektenwettbewerben teilgenommen hat.

Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, der jedoch die Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit vorging, sah der VwGH in Folgendem: *"Gewiss wäre allerdings im Rahmen der Kriterienprüfung auch darauf einzugehen gewesen, ob der Beschwerdeführer, wie dies das Finanzamt in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet hat, trotz der Teilnahme an den Wettbewerben (insbesondere im Vergleich zu anderen Betrieben) 'zu wenig Initiative' entwickelt habe."*

- Eine Begründung des Wandels von Einkunftsquelle zu Liebhaberei per Jahreswechsel 1996/97 mit den folgenden Überlegungen aus VwGH 7.10.2003, 99/15/0209 (mit Verweis auf VwGH 28.2.2002, 96/15/0219) erfolgte in der Berufungsentscheidung vom Jänner 2004 nicht: *„Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren.“*

Der VwGH beanstandete im aufhebenden Erkenntnis aus 2006, dass sich die belangte Behörde in keiner Weise darauf gestützt habe, dass sich ab dem Jahr 1997 herausgestellt hätte, die Betätigung könne niemals erfolbringend sein.

Für das fortgesetzte Verfahren im Ergebnis nicht von Belang ist (mangels eines Streitjahres, für das auf Liebhaberei erkannt wird) der abschließende Hinweis des VwGH betreffend die Pflichtbeiträge zur Wohlfahrtseinrichtung der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten, welche im Sinne der Aufhebungsentscheidung gemäß § 289 Abs 1 BAO vom 21. Jänner 2004 für die Jahre 1997 bis 2000 zu vorweggenommenen Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit in Bezug auf die später zu erwartenden Pensionsbezüge geführt hätten: Zu Pensionsbezügen führende Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, die auf eine liebhabereihaft betriebene freiberufliche Tätigkeit zurückzuführen sind, sind – wie Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (d.h.

ohne Topf-Sonderausgaben-Beschränkung und –Kürzung gemäß § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1998; vgl *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG, § 18 / I. Übersicht) – als Sonderausgaben absetzbar.

Im fortgesetzten Verfahren richtete die Berufungsbehörde am 3. März 2008 einen Vorhalt (UFS-Akt RV/1-W/06 BI 46ff) an das Finanzamt als Amtspartei, wonach:

- (A) nach der teilweisen Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004, GZ. RV/1257-W/02 und RV/4637-W/02 durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20. April 2006, ZI 2004/15/0038, nach Ansicht des Referenten folgende Berufungen des Bw anhängig seien:
 - a) vom 29. September 1999 gegen den ESt-Bescheid 1997 vom 19. Juli 1999,
 - b) vom 2. Dezember 2002 gegen die ESt-Bescheide für die Jahre 1998, 1999 und 2000 vom 29. Oktober 2002 und
 - c) vom 29. Oktober 2004 gegen die ESt-Bescheide 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2002 vom 27. September 2004, wobei diese Berufung hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2000 gemäß § 274 BAO gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 vom 19. Juli 1999 bzw 29. Oktober 2002 gerichtet gelte und daher insoweit mit den Verfahren zu den unter lit a und b angeführten Berufungen gemäß § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden wäre.

Anm: Diese Aussage ist unaktuell, weil iSv VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085 auch betreffend die nunmehrige Fassung des § 274 BAO davon auszugehen ist, dass eine gegen den Folgebescheid gerichtete Berufung bloß als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Berufung zu werten ist (vgl auch unten).

Weiters wurde thematisiert, ob auch im Falle der Annahme einer Einkunftsquelle für das Jahr 1997 im fortgesetzten Verfahren eine Bindungswirkung gemäß § 289 Abs 1 BAO an die im Aufhebungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1996 (=Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004) dargelegte Auffassung, die eine Betriebsaufgabe am Ende des Jahres 1996 ergebe, bestehe.

Weiters: „Für die Streitjahre 1997 bis 2000 [sei] von Belang, dass

- gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 vom 19. Juli 1999 und für 1998 bis 2000 vom 29. Oktober 2002 aufgrund des aufhebenden VwGH-Erkenntnisses vom 20.4.1996, 2004/15/0038, wiederum unerledigte Berufungen (vom 29. September 1999 bzw vom 2. Dezember 2002) anhängig sind; [Anm: teilweise unaktuell]
- gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 vom 27. September 2004 die Berufung vom 29. Oktober 2004 anhängig ist;
- durch das aufhebende VwGH-Erkenntnis vom 20.4.2006, 2004/15/0038, gemäß § 42 Abs 3 VwGG *"die Rechtssache in die Lage zurück(tritt), in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen*

Bescheides (=Entscheidung des UFS vom 21. Jänner 2004 hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2000) befunden hatte";

- dass also in den Einkommensteuerverfahren für 1997 bis 2000 der Stand vor der Erlassung (=Zustellung am 26. Jänner 2004) der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004, somit der Stand vom 25. Jänner 2004 eingetreten ist.

Nach dem Stand vom 25. Jänner 2004

- sind die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 vom 19. Juli 1999 bzw 29. Oktober 2002 wieder – (gemäß § 254 BAO) voll – wirksam; sie können auch nicht mehr durch die – (ursprünglich) später erlassenen – Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 vom 27. September 2004 verdrängt worden sein oder durch den laut Aktenlage (Zweitschrift: Ersatzakt BI 51/2000) ergangenen Bescheid gemäß § 299 Abs 1 BAO vom 16. September 2004 aufgehoben worden sein;
- gehören die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 vom 27. September 2004 und der Bescheid gemäß § 299 Abs 1 BAO vom 16. September 2004, welcher auf die Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 verwiesen hatte, nicht dem Rechtsbestand an.“

Daher seien – mit der Zustellung des VwGH-Erkenntnisses 2004/15/0038 an den UFS am 8. Juni 2006 – die mit 19. Juli 1999 bzw 29. Oktober 2002 datierten Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 *an die Stelle* der – mit Berufung vom 29. Oktober 2004 angefochtenen – Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 vom 27. September 2004 getreten, und die Berufung vom 29. Oktober 2004, deren Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO beantragt worden sei, gelte auch gegen die Einkommensteuerbescheide für vom 19. Juli 1999 bzw 29. Oktober 2002 gerichtet.

Streitpunkt der Berufungen [Anm: nunmehr als ergänzende Schriftsätze aufzufassen, siehe unten] vom 29. September 1999 und vom 2. Dezember 2002 sei die Anerkennung der Architektentätigkeit als Einkunftsquelle.

- B.) Aus diesem Verfahrensstand ergäben sich
 - zur Vorbereitung der beantragten mündlichen Berufungsverhandlung,
 - gegebenenfalls aber auch hinsichtlich einer eventuell möglichen Berufungserledigung durch Berufungsvorentscheidungen im Einverständnis mit dem Berufungswerber,
 folgende Fragen an das Finanzamt als Amtspartei:

„1.) Laut Verwaltungsgerichtshof ist in der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 nicht auf das Argument des Finanzamtes, der Berufungswerber habe (insbesondere im Vergleich zu anderen Betrieben) "zu wenig Initiative" entwickelt, eingegangen worden.

(Vgl auch Seite vier der Verhandlungsniederschrift vom 13. November 2003)

Welche zusätzlichen diesbezüglichen Initiativen zur Verbesserung der Ertragslage wären vom Berufungswerber zu erwarten gewesen?

2.) Wenn eine Einkunftsquelle für die Streitjahre 1997ff anzunehmen wäre und von keiner Bindung gemäß § 289 Abs 1 BAO an die Betriebsaufgabe per Ende 1996 ausgegangen würde:

Gäbe es dann Einwände gegen die Vornahme der Einkommensteuerveranlagungen für die Streitjahre aufgrund der E/A-Rechnungen mit folgender Korrektur?

Die Zehntelabschreibungen aus den Jahren 1995 bis 1998 wären zu stornieren und durch die stattdessen vorzunehmende 2%ige AfA zu ersetzen (vgl. Seite 16 der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 zur Korrektur der in der mündlichen Berufungsverhandlung am 13. November 2003 verteilten Tabelle). Dann ergäben sich folgende adaptierte Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

[Tab1]

	erklärte Ergebnisse	zu stornierende Zehntel	Ersatz- AfA	adaptiertes Ergebnis
1996	-291.122 öS	14.479 öS	-2.896 öS	-279.539 öS
1997	-337.650 öS	15.212 öS	-3.043 öS	-325.481 öS
1998	-217.262 öS	16.157 öS	-3.232 öS	-204.337 öS
1999	-230.875 öS	16.157 öS	-3.232 öS	-217.950 öS
2000	-303.604 öS	16.177 öS	-3.232 öS	-290.659 öS
2002	7.273,60 €	1.175,67 €	-234,88 €	8.214,39 €

Damit wären die Streitpunkte zu nachträglichen Betriebsausgaben, der Höhe des Aufgabegewinnes und der Sonderausgaben hinfällig.

3.) Allfälliges weiteres Vorbringen zu § 2 Abs 1 Z 3 und 6 LiebVVO?“

Das Finanzamt antwortete am 25. April 2008 (UFS-Akt RV/1-W/06) auf diesen Vorhalt ad 1, dass sich die selbständige Tätigkeit des Bw in allen Jahren darin beschränke, kontinuierlich an Architektenwettbewerben teilzunehmen. Aus der Teilnahme an wenigen (laut S 13 des VwGH-Erk: drei in den Jahren 1997 und 1998) seien nur vereinzelt Aufträge resultiert. Kleinere private Aufträge habe es aus dem weiten Bekanntenkreis gegeben. Der Bw habe über die Teilnahme an wenigen Wettbewerben hinaus kaum Aktivitäten gesetzt, um weitere Aufträge zu erhalten.

Die Abgabenbehörde habe keine Feststellungen zu treffen, welche Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage zu setzen seien, sondern Feststellungen, ob der Steuerpflichtige geeignete Maßnahmen gesetzt habe. Als zusätzliche Initiativen wären aus Sicht der Amtspartei eine verstärkte Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen sowie ein verstärktes Bemühen um private Aufträge zu erwarten gewesen.

Ad 2 bestünden keine Einwände gegen die Vornahme der Einkommensteuerveranlagungen mit den vorgehaltenen Beträgen, wenn der UFS in seiner Berufungsentscheidung zur Ansicht gelange, dass die Tätigkeit des Bw als Architekt eine steuerlich relevante Einkunftsquelle sei.

Ad 3 sei eine Maßnahme nur dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der Abgabepflichtige (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse reagiere und die gesetzten Schritte die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend gestalteten.

Der Vertreter des Bw habe bei der mündlichen Berufungsverhandlung am 13. November 2003 zu diesem Punkt nur auf die Anschaffung einer CAD-Anlage im Jahr 1989 hingewiesen, die in

den Jahren 1990 – 1994 zu einer Vervielfachung der Umsätze geführt hätte.

Die Vervielfachung der Umsätze habe nur in den Jahren 1990, 1993 und 1994 zu positiven Einkünften geführt, während ab dem Jahr 1995 wiederum ein eklatanter Umsatzabfall zu verzeichnen gewesen sei. Dies zeige, dass die Anschaffung der CAD-Anlage nicht geeignet gewesen sei, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten.

Weitere Maßnahmen als Reaktion auf Verluste verursachende Ereignisse habe der Bw in allen Jahren nicht gesetzt. Wie bereits ad 1 ausgeführt, sei die Tätigkeit immer nach dem gleichen Schema abgelaufen: Teilnahme an wenigen Wettbewerben und keine relevanten Aktivitäten zur Erlangung privater Aufträge. Es seien keine konkreten Bemühungen des Bw zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen zu erkennen. Dies spreche für die Annahme von Liebhaberei.

Der Umstand, dass der Steuerpflichtige in den Branchenverzeichnissen diverser Telefonbücher nicht aufscheine, könne als eine Ursache für Verluste im Verhältnis zu vergleichbaren Betrieben angesehen werden. Die Nichteintragung in derartige Verzeichnisse erschwere notwendige Bemühungen, Aufträge von potentiellen privaten Auftraggebern zu erhalten.

Das gegenüber dem Finanzamt als Amtspartei durchgeführte Vorhalteverfahren wurde dem Bw mit Schreiben vom 29. April 2008 (UFS-Akt RV/1-W/06, BI 57) zur Kenntnis gebracht.

In der am 25. März 2009 vor dem gesamten Senat abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw ergänzend aus, dass er etwa seit dem Jahr 2005 auch Sachverständiger für Thema 2 sei und als solcher Aufträge insbesondere von Bezirksverwaltungsbehörde bekomme. Seit 1999 sei der Bw im Beratungstab Themenkreis 1 der a. Landesregierung und berate als solcher Gemeinden, Bauwerber etc. Pro Jahr seien dies zwischen 30 und 50 Beratungstermine.

Zur Bindungswirkung der aufhebenden Berufungsentscheidung für das Jahr 1996 verwies der steuerliche Vertreter des Bw darauf, dass es sich bei der Frage des Überganges zur Liebhaberei um eine Vorfrage handle, die nunmehr hinsichtlich der Jahre 1997ff neu zu entscheiden sei. Davon hänge dann auch das Jahr 1996 ab.

Der Bw stellte seine Tätigkeit bis etwa 1988 dahingehend dar, dass er zunächst als Raumplaner für eine Vielzahl von Gemeinden tätig gewesen sei und dabei das örtliche Raumordnungsprogramm samt Flächenwidmungsplan erstellt habe. Dann sei es zu keinen weiteren Aufträgen im Bereich der Raumordnung mehr gekommen, da sich maßgebende Kräfte im Land in Zusammenhang mit der Verhinderung eines Kraftwerkes gegen eine weitere Beschäftigung des Bw ausgesprochen hätten.

Seit den 1980er-Jahren sei der Bw auch Sachverständiger.

Er habe auch Parifizierungen im Wohnungseigentumsbereich durchgeführt.

Der Bw. habe dann Ende der 1980iger-Jahre einen Wettbewerb für eine Wohnsiedlung gewonnen, deren Bausumme etwa 28 Mio öS ausgemacht habe. In Bezirkshauptort habe der Bw. gegen Ende der 1990iger-Jahre zwei kleinere Bankfilialen geplant. Ein größerer Auftrag mit einer Honorarsumme von etwa 2 Mio öS sei jedoch nicht durchgeführt worden. Auch einen Kirchenzubau habe er geplant und bis zur Baueinreichung begleitet; dann habe sich allerdings die Diözese dagegen ausgesprochen. Das Projekt sei dann aufgegeben worden.

Der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw habe in der Teilnahme an Ausschreibungen bestanden; er habe aber auch für Privatkunden Einfamilienhäuser geplant. Das dürften etwa zehn Aufträge im Lauf der Jahre gewesen sein.

Zur Tätigkeit des Bw als freier Mitarbeiter für d. (Amt der) Landesregierung wurden Unterlagen in Kopie vorgelegt.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass sich aus dem Akt ergebe, dass etwa keine Eintragung im Telefonbuch im Branchenverzeichnis erfolgt sei.

Dem hielt der Bw entgegen, dass es sehr wohl Eintragungen gegeben habe. Im Ziviltechnikerverzeichnis sei der Bw immer eingetragen gewesen.

Werbung für einen Architekten seien in der Regel seine Bauwerke.

In Bezirkshauptort sei der Bw entsprechend bekannt.

Sein Büro sei als solches erkennbar, weise aber kein Türschild auf. Man könne aber hineinsehen.

Nach 1998 sei der Bw vom Land auch als Juror eingesetzt worden und habe nicht mehr an großen Ausschreibungen teilgenommen.

Ab 1999 sei der Schwerpunkt im Themenbereich¹, der Parifizierung und der Planung kleinerer Einheiten gelegen.

Der Bw habe die Modelle für die Ausschreibungen alle selbst gebaut.

Aus den im Akt befindlichen Telefonbuchkopien ergäben sich auf den kopierten Seiten keine Eintragungen.

Dem Bw. sei es unbegreiflich, dass er dort nicht vorgekommen sei.

Interessenten lade der Bw in sein Büro ein, wo bisherige Aufträge auf großen Fotos zu erkennen und alle Unterlagen zur Hand seien.

Der steuerliche Vertreter des Bw verwies darauf, dass auch er seine Klienten fast ausschließlich durch Mundpropaganda bekomme.

Der Bw habe 2000 eine Angestellte beschäftigt, da es hier einen Auftrag am österreichischerSee gegeben habe.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist es bei Fehlen der Eintragung in den Branchenverzeichnissen schwer möglich, private Klienten zu akquirieren, da diese üblicherweise nicht über die öffentlichen Aufträge informiert seien.

Der Bw verwies auf das Ziviltechnikerverzeichnis.

Außerdem sei er seit 1999 auch auf der Homepage des Landes als Architekt im Zusammenhang mit Themenbereich vertreten. Der Bw sei den Gemeinden und den Gemeindebürgern durch seine Tätigkeit als Raumplaner bekannt gewesen.

Der Referent hielt dem Finanzamt vor, dass das Tätigwerden für das Land ab 1999 sehr wohl als Initiative angesehen werden könnte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Entscheidung über alle Streitjahre durch den ganzen Berufungssenat:

Für 1996 und für 2002 ist jeweils ein – mit 27. September 2004 datierter – Einkommensteuerbescheid angefochten. In den gegen diese Bescheide gerichteten Berufungen – für 1996 vom 29. Oktober 2004, Ersatzakt BI 15/1996, und für 2002 vom 29. Oktober 2004, aaO BI 20/2002 – wurde jeweils mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung beantragt.

Für 1997, 1998, 1999 und 2000 sind jeweils zwei Einkommensteuerbescheide angefochten worden, wobei nur in der Berufung (vom 29. Oktober 2004, Ersatzakt BI 20/2002) gegen den jeweils zweitgenannten eine mündliche Verhandlung und eine Senatsentscheidung beantragt wurde:

- für 1997 vom 19. Juli 1999 und vom 27. September 2004;
- für 1998 vom 29. Oktober 2002 und vom 27. September 2004;
- für 1999 vom 29. Oktober 2002 und vom 27. September 2004;
- für 2000 vom 29. Oktober 2002 und vom 27. September 2004.

§ 274 BAO bestimmt: *"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären."*

Die Einkommensteuerbescheide für 1997 vom 19. Juli 1999 und für 1998 bis 2000 vom 29. Oktober 2002 wurden durch die Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 aus dem Rechtsbestand entfernt. Durch das diesbezüglich aufhebende VwGH-Erkenntnis vom 20. April 2006 trat gemäß § 42 Abs 3 VwGG *"die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte."* Damit lebten die vorher aufgehoben gewesenen erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheide wieder auf (vgl Zorn, Rechtswirkungen, in: Holoubek/Lang, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuer-

sachen, 253ff, 255f) und verdrängen dadurch die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000 vom 27. September 2004 aus dem Rechtsbestand. Überdies stehen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000 vom 27. September 2004 wohl in einem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang mit der vorhergehenden Aufhebung unter Zurückverweisung gemäß § 289 Abs 1 BAO durch die Berufungserledigung vom 21. Jänner 2004. Indem letztere hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2000 vom VwGH aufgehoben worden ist, gerieten die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000 vom 27. September 2004 wohl auch aus dem Grunde des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges mit der Zustellung des VwGH-Erkenntnisses Aufhebung ipso iure in Wegfall (*Zorn* aaO, 258 und 263 zu Aufhebung eines Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO aF; *Ritz*, Entscheidungsbefugnisse, in: *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, 257ff, 269; *Fellner*, SWK 35/36/2002, Der UFS aus der Sicht des VwGH).

"Rechtssache" iSd § 42 Abs 3 VwGG sind hier nicht etwa nur die Verfahren über die Berufungen vom 29. September 1999 und vom 2. Dezember 2002 gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 vom 19. Juli 1999 und gegen die Einkommensteuerbescheide für 1998 bis 2000 vom 29. Oktober 2002, sondern die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1997 bis 2000 (vgl RS zu VwGH 3.6.1985, 84/12/0131 betr *Rechtssache in ihrem vollen Umfang* sowie RS zu VwGH 30.9.1950, 466/48 und 26.9.1985, 85/14/0127 betr *dieselbe Wirkung wie Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 69 AVG*; UFS-Akt RV/1-W/06, BI 76ff).

Mit dem Zurücktreten der Rechtssache (Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1997 bis 2000) in die Lage, in der sie sich vor Erlassung der Berufungserledigung vom 21. Jänner 2004 durch Zustellung am 26. Jänner 2004 befunden hat (haben), d.h. in die Lage vom 25. Jänner 2004, sind nur behördliche Erledigungen ex lege weggefallen. Nicht weggefallen ist hingegen die Berufung vom 29. Oktober 2004 gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 vom 27. September 2004. Dies ergibt sich daraus, dass auch beim Wegfall eines zugleich mit dem Wiederaufnahmebescheid erlassenen neuen Sachbescheides infolge stattgebender Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides gemäß § 307 Abs 3 BAO eine allfällig gegen den weggefallenen Sachbescheid erhobene Berufung nicht weggefallen ist, sondern über sie durch Gegenstandsloserklärung (laut *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, Anm 14 zu § 274, Anm 11 zu § 307) oder Zurückweisung (aaO, Anm 6 zu § 273; *Ritz*, BAO³, § 273 Tz 2; aaO Tz 12: VwGH 10.11.1987, 87/14/0137-0140, läßt dies offen) zu entscheiden ist.

Da die erstinstanzlichen Bescheide mit der Zustellung des VwGH-Erkenntnisses am 8. Juni 2006 wiederaufgelebt sind, handelt es sich bei ihnen – trotz Datierung mit 19. Juli 1999 bzw 29. Oktober 2002 – um die "späteren" Bescheide, die "an die Stelle" der Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 vom 27. September 2004 getreten sind. Dafür sprechen auch die Ausführungen von *Zorn*, aaO, 263f zur Aufhebung einer abändernden Berufungsentscheidung zu einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, wo aus der Aufhebung durch den VwGH

ein Grund zur Änderung nach § 295 Abs 1 BAO resultiert: Damit wird offenbar das Aufleben des erstinstanzlichen Einkünftefeststellungsbescheides als *nachträglich* iSd § 295 gesehen.

Das *"als auch"* im nunmehr ersten Satz ist in der zitierten Neufassung des § 274 BAO durch BGBl I 2002/97 beibehalten worden, erscheint aber gegenüber seiner früheren Bedeutung im § 274 aF als schwerer verständlich.

§ 274 Abs 1 BAO aF hatte gelautet: *"Wurde gegen einen vorläufigen Bescheid (§ 200) oder gegen einen nachträglich geänderten Bescheid eine Berufung eingebracht, über die im Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen oder des ändernden Bescheides noch nicht entschieden war, dann ist sie zugleich mit der Erlassung des endgültigen oder des ändernden Bescheides insoweit als gegenstandslos geworden zu erklären, als der endgültige oder der ändernde Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt. Im übrigen gilt die gegen den vorläufigen oder gegen den geänderten Bescheid eingebrachte Berufung als auch gegen den endgültigen oder gegen den ändernden Bescheid gerichtet."*

Hier tragen die „späteren“ (obwohl datumsmäßig „früheren“) Bescheide dem Begehren nicht Rechnung; daher keine teilweise Gegenstandsloserklärung und das „auch“ in „als auch“ erscheint hier belanglos.

Somit gilt die Berufung vom 29. Oktober 2004, mit der auch eine mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt worden ist, gemäß § 274 BAO gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2000 vom 19. Juli 1999 bzw 29. Oktober 2002 gerichtet. Die – ehemaligen – Berufungen (ohne Beantragung von mündlicher Verhandlung und Senatsentscheidung) vom 29. September 1999 bzw 2. Dezember 2002 gegen die – im Sinne des § 274 BAO – „späteren“ Bescheide sind laut VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085 bloß als ergänzende Schriftsätze zur Berufung vom 29. Oktober 2004 zu werten.

Zur Qualifizierung der Tätigkeit des Bw als Architekt als Einkunftsquelle in den Jahren 1997 bis 2002:

Bei der Prüfung der Kriterien gemäß § 2 Abs 1 LVO wirkt sich aus, dass gemäß § 63 Abs 1 VwGG hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2000 der UFS den *„der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen“* hat. Diese Bindung besteht nicht nur an den Spruch, sondern auch an die tragenden Rechtsansichten der Begründung (Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, 265, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 253ff). Die Bindung besteht an die die Entscheidung tragenden Gründe, und dabei auch an Fragen, zu denen sich der VwGH zumindest implizit geäußert hat (aaO, 266).

Für die Beurteilung der Kriterien der Z 1 und 2 des § 2 Abs 1 LVO (*Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen*) wird für die Darstellung der Jahre vor

1996 sowie hinsichtlich der Vornahme von Korrekturen am erklärten Ergebnis auf die Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 verwiesen. (Der Ersatz der Zehntelabsetzungen durch eine reguläre AfA wird auch bei der schließlichen Einkünfteermittlung vorgenommen; vgl auch Vorhalt vom 3. März 2008)

Anschließend werden die bereinigten steuerlichen Ergebnisse und die Entwicklung der Einnahmen zu den bereinigten Betriebsausgaben für die Jahre ab 1996 dargestellt (wobei das Vorliegen einer Einkunftsquelle im Jahr 1996 bereits aus der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 zu ersehen ist); auch wenn hinsichtlich der Streitjahre kaum ein qualitativer Unterschied gegenüber einer Beurteilung der Kriterien der Z 1 und 2 nach den erklärten Ergebnissen besteht, werden die – vom VwGH nicht beanstandeten – Korrekturen fortgeführt:

[Tab2]

Jahr	erklärte Ergebnisse	Korr. um Stornobetr.	Steuerbegü. Anm.	Korr. um Stornobetr.	Zehntelab Ersatzwert	Korr. um Wohlf.eintr.	korrr.steu- erl. Ergeb.	(in öS) aufkumuliert
1996	-291.122 öS	4.943 öS	IFB	14.479 öS	-2.896 öS	41.004 öS	-233.592 öS	-507.172
1997	-337.650 öS	4.168 öS	IFB	15.212 öS	-3.043 öS	41.952 öS	-279.361 öS	-786.533
1998	-217.262 öS	3.170 öS	IFB	16.157 öS	-3.232 öS	4.032 öS	-197.135 öS	-983.668
1999	-230.875 öS	1.775 öS	IFB	16.157 öS	-3.232 öS	32.910 öS	-183.265 öS	-1.166.933
2000	-303.604 öS	4.349 öS	IFB	16.177 öS	-3.232 öS	58.098 öS	-228.212 öS	-1.395.145
2001	-105.679 öS			16.177 öS	-3.232 öS	62.736 öS	-29.998 öS	-1.425.154
2002	7.273,60 €			1.175,67 €	-234,88 €	3.738,24 €	11.952,63 €	
2002 in öS	100.087 öS			16.178 öS	-3.232 öS	51.439 öS	164.471 öS	-1.260.683

[Tab3]

Jahr	Hon.einn.	Betr.ausg.	Storn.Beg.	Storn.Zehnt.	Ersatz-AfA	Storn.Wohlf.	berein.BA
1996	78.903 öS	370.025 öS	-4.943 öS	-14.479 öS	2.896 öS	-41.004 öS	312.495 öS
1997	36.865 öS	374.515 öS	-4.168 öS	-15.212 öS	3.043 öS	-41.952 öS	316.226 öS
1998	88.505 öS	305.767 öS	-3.170 öS	-16.157 öS	3.232 öS	-4.032 öS	285.640 öS
1999	75.543 öS	306.418 öS	-1.775 öS	-16.157 öS	3.232 öS	-32.910 öS	258.808 öS
2000	172.043 öS	475.647 öS	-4.349 öS	-16.177 öS	3.232 öS	-58.098 öS	400.255 öS
2001	349.424 öS	455.103 öS		-16.177 öS	3.232 öS	-62.736 öS	379.422 öS
2002	35.207,45 €	27.933,85 €		-1.175,67 €	234,88 €	-3.738,24 €	23.254,82 €
2002 in öS	484.465 öS	384.378 öS		-16.178 öS	3.232 öS	- 51.439 öS	319.993 öS

Die Kriterien der Z 1 und 2 des § 2 Abs 1 LVO deuten ab 2001 durch eine deutliche Verlustsenkung weniger auf Liebhaberei hin als in den Jahren bis 1999, und sie deuten im Jahr 2002 durch die Erzielung eines Gewinnes, der kein Zufallsgewinn ist (siehe sogleich), auf eine Einkunftsquelle hin. Die Steigerung der Honorareinnahmen auf über 170.000 öS im Jahr 2000 (mehr als doppelt so viel wie im Vorjahr), wobei sich die günstige Einnahmenentwicklung im Jahr 2001 fortsetzte, ist im Sinne der Rechtsauffassung des VwGH auch hinsichtlich des Jahres 2000 so zu werten, dass die beiden Kriterien weniger auf Liebhaberei als in den Jahren bis 1999 hindeuteten.

Für die Beurteilung der Kriterien der Z 1 und 2 hinsichtlich des Jahres 2002 ist auch auf die Problematik eines sogenannten Zufallsgewinnes einzugehen, denn ein Jahr mit einem bloßen „Zufallsgewinn“, der etwa durch eine – untechnisch als „Zufall“ bezeichnete – Zusammen-

ballung von Einnahmenezuflüssen in einem Jahr (trotz jahresübergreifender Leistungserbringung) oder ähnliche Effekte zustandekäme, spräche weniger für eine Einkunftsquelle:

Im Jahr 2000 erzielte der Bw eine Einnahmensteigerung auf ca das Doppelte. Die zugleich steigenden Betriebsausgaben bewirkten eine Steigerung des Jahresverlustes.

Im Jahr 2001 erzielte der Bw nochmals eine Einnahmensteigerung auf ca das Doppelte. Bei leicht sinkenden Betriebsausgaben wurde dadurch der Jahresverlust stark gesenkt.

Im Jahr 2002 erzielte der Bw eine weitere Einnahmensteigerung. Bei sinkenden Betriebsausgaben wurde ein Jahresgewinn erzielt.

Somit resultiert der Gewinn des Jahres 2002 hauptsächlich aus einer jahrelangen kontinuierlichen Einnahmensteigerung. Nichts deutet auf einen „Zufallsgewinn“ hin.

Bei der Beurteilung des Kriteriums der Z 3 des § 2 Abs 1 LVO (*Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird*) ist gemäß dem aufhebenden VwGH-Erkenntnis davon auszugehen, dass die Führung als Ein-Mann-Betrieb nicht diese Ursache darstellt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Betriebsführung des Bw dazu geeignet war, einen Wettbewerb mit der Aussicht auf einen lukrativen Auftrag zu gewinnen.

Die Ursache, dass der Bw in der Phase, in der er sich auf Wettbewerbsteilnahmen konzentrierte, schließlich keine lukrativen Aufträge erlangte, ist äußeren Umständen (Unwägbarkeiten) zuzuweisen.

Die Phase ab 1999, die von der beginnenden Tätigkeit des Bw als freier Mitarbeiter für das Amt der Landesregierung zur Betreuung von Bauwerbern und Gemeinden hinsichtlich Thema1 gekennzeichnet ist, zeigte schließlich einen Erfolg.

Zu der vom VwGH geforderten Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Finanzamtes, der Bw *habe trotz der Teilnahme an den Wettbewerben (insbesondere im Vergleich zu anderen Betrieben) „zu wenig Initiative“ entwickelt*, was sich auch auf dieses Kriterium beziehen könnte, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen zum nachfolgendem Kriterium verwiesen.

Das Kriterium der Z 3 des § 2 Abs 1 LVO deutet daher auf eine Einkunftsquelle hin.

Das Kriterium der Z 4 des § 2 Abs 1 LVO (*marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen*) hat der Bw erfüllt, weil er in den Jahren 1997 und 1998 an drei Wettbewerben teilgenommen hat, ab 1999 als freier Mitarbeiter für das Amt der Landesregierung tätig zu werden begann, in der Gerichtssachverständigenliste des Landesgerichtes eingetragen war und sich auch mit dem Thema2 beschäftigte.

Dem Vorbringen der Amtspartei, dass der Bw sich an nur wenigen Architektenwettbewerben beteiligt hätte, ist entgegenzuhalten, dass – bezogen auf die geringe Betriebsgröße (Ein-Mann-Betrieb), sodass der Bw nicht nur den künstlerischen Entwurf skizzieren, sondern auch

die Pläne erstellen und die Modelle bauen musste – die Teilnahme an drei Wettbewerben in zwei Jahren nicht wenig ist.

Das Kriterium der Z 5 des § 2 Abs 1 LVO (*marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung*) hat der Bw erfüllt; es besteht kein Anlass von der Beurteilung dieses Kriteriums in der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 abzuweichen: Wegen der Honorarrichtlinien für Architekten und da es keinerlei Hinweise für eine sogenannte prohibitive Preisgestaltung (Abschreckung von Kunden durch überhöhte Preise) durch den Bw gibt, deutet dieses Kriterium auf eine Einkunftsquelle hin.

Bei der Beurteilung des Kriteriums der Z 6 des § 2 Abs 1 LVO (*Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen*) ist zunächst auf das Vorbringen des Finanzamtes einzugehen, der Bw habe zu wenig Initiative entwickelt:

Dass die Teilnahme an drei Wettbewerben in den Jahren 1997 und 1998 nicht wenig war, wurde bereits ausgeführt. Der Bw zeigte auch danach ausreichend Initiative, indem er sich ab 1999 nicht mehr auf die Teilnahme an Architektenwettbewerben, welche kaum Einnahmen gebracht hatte, konzentrierte, sondern begann, für die Landesregierung als freier Mitarbeiter zur Beratung und thema1 im Rahmen seiner Funktion als Architekt (Ziviltechnker) tätig zu werden (vgl auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Bestätigung des Amtes der Landesregierung). Aus der vom Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Erlösaufstellung des Jahres 2000 ist die Vereinnahmung von Honoraren des Landesgerichtes (1mal), der Landesregierung (3mal, in Summe mehr als die Hälfte der Gesamteinnahmen), der EinrichtungImBezirkshauptort (2mal) sowie von PersonB (1mal) und PersonC (2mal) zu ersehen.

Der Bw hat daher in den Jahren bis (einschließlich) 1998 durch die Teilnahme an Architektenwettbewerben Maßnahmen gesetzt, die darauf ausgerichtet waren, die Erträge zu erhöhen. In den Jahren ab 1999 hat der Bw insb durch seine Tätigkeit für die Landesregierung als freier Mitarbeiter Maßnahmen gesetzt, die darauf ausgerichtet waren, die Erträge zu erhöhen. Unbeachtlich ist hierbei (vgl das aufhebende Erkenntnis des VwGH), dass die Maßnahmen der Jahre bis 1998 tatsächlich nicht ertragserhöhend wirkten und es kann daher dahingestellt bleiben, wie die Beurteilung „*an Hand eines objektiven betriebswirtschaftlichen Konzepts*“ der bis 1998 ergriffenen Maßnahmen gewesen wäre. (Die Maßnahmen ab 1999 wirkten ohnehin tatsächlich ertragserhöhend.)

Die (Nicht)Eintragung des Bw in Branchenverzeichnisse (‘gelbe Seiten’ etc) erscheint dem Senat als unerheblich. Es wäre unwahrscheinlich, dass ein Architekt aus einer solchen Eintragung an lukrative Aufträge gelangte.

Entscheidend ist nur, dass der Bw ausreichend Maßnahmen iSd Z 6 gesetzt hat; die

Entscheidung über die Maßnahmen stand ihm frei und die Eintragung in Branchenverzeichnisse als vorgegebene Maßnahme kann man von ihm daher auch nicht erwarten.

Das Kriterium der Z 6 des § 2 Abs 1 LVO deutet somit auf eine Einkunftsquelle hin.

Die Prüfung gemäß § 2 Abs 1 LVO insb anhand der Kriterien der Z 1 bis 6 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse deutet aus folgenden Gründen auf eine Einkunftsquelle in allen Jahren hin:

- Die auf Einkunftsquelle hindeutenden Kriterien überwiegen sowohl quantitativ als auch qualitativ die – insb bis 1999 – auf Liebhaberei hindeutenden Kriterien der Z 1 und 2. Wie der VwGH mit Bindungswirkung für diese Berufungsentscheidung ausgeführt hat,
 - sind die Z 1 und 2 für sich allein nicht geeignet, auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht zu schließen, und
 - kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage große Bedeutung zu; und dieses Kriterium der Z 6 deutet hier auf eine Einkunftsquelle hin.
- Unter Beachtung folgender Ausführungen des VwGH im aufhebenden Erkenntnis – *„Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren.“* – hat sich im Fall des Bw nicht objektiv herausgestellt, dass sie niemals erfolbringend sein kann. Vielmehr hat sich herausgestellt, dass er im Jahr 2002 einen Gewinn, der kein sogenannter Zufallsgewinn war, erzielen konnte.

Dem Bw ist somit zu folgen, wenn er die Annahme von Liebhaberei ablehnt, und der Berufung durch Anerkennung als Einkunftsquelle auch in den Jahren 1997 bis 2000 und 2002 stattzugeben. Die Streitpunkte nachträgliche Betriebsausgaben sowie Beiträge an die Wohlfahrtseinrichtung der Bundesingenieurkammer für einen Liebhabereibetrieb gehen dadurch ins Leere.

Für die Streitjahre 1997 bis 2000 und 2002 ergeben sich – wie den Parteien vorgehalten – folgende adaptierte Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

[Tab4]

	erklärte Ergebnisse	zu stornierende Zehntel	Ersatz- AfA	adaptiertes Ergebnis
1997	-337.650 öS	15.212 öS	-3.043 öS	-325.481 öS
1998	-217.262 öS	16.157 öS	-3.232 öS	-204.337 öS
1999	-230.875 öS	16.157 öS	-3.232 öS	-217.950 öS
2000	-303.604 öS	16.177 öS	-3.232 öS	-290.659 öS
2002	7.273,60 €	1.175,67 €	-234,88 €	8.214,39 €

Zur Entscheidung über das Jahr 1996:

Die im Jänner 2004 erfolgte zweitinstanzliche Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1996 vom 19. Juli 1999 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz bewirkt gemäß § 289 Abs 1 Satz 2 und 3 BAO: *"Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat."*

Gemäß § 42 Abs 3 VwGG trat durch die teilweise Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 die Rechtssache in diesem Umfang in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der Berufungsentscheidung befunden hatte (vgl RS zu VwGH 31.3.2005, 2001/03/0340). Da der VwGH die Berufungsentscheidung (Bescheid) vom 21. Jänner 2004 nur aufgehoben hat, *"soweit er Einkommensteuer 1997 bis 2000 betrifft"*, ist die mit der Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 hinsichtlich Einkommensteuer 1996 ausgesprochene Aufhebung gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz weiterhin aufrecht. Es stellt sich daher die Frage, ob daraus eine Bindung an die steuerliche Erfassung der Betriebsaufgabe per Ende 1996, die in der Entscheidung vom 21. Jänner 2004 als Folge des Überganges von Einkunftsquelle (bis einschließlich 1996) auf Liebhaberei (ab 1997) gesehen wurde, besteht:

Die Bindung an die im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsauffassung besteht nur dann, wenn diese Rechtsauffassung für die Aufhebung maßgeblich war und solange die Sach- und Rechtslage unverändert ist (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, Anm 7f zu § 289 BAO). Keine auf § 289 BAO gestützte Bindungswirkung besteht laut *Ritz* an implizite Annahmen (BAO-Handbuch 234; BAO³, § 289 Tz 27 und 54; dies offen lassend: *Lang/Lenneis*, Die Tücken des Aufhebungsbescheides gemäß § 289 Abs 1 BAO (insb FN 27) in: SWK 22/2002).

Eine relevante Änderung der Sachlage kann sich laut *Ritz* (Entscheidungsbefugnisse des Berufungssenates, 276, in *Holoubek/Lang*, Verfahren vor dem UFS, 257ff) aus neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln iSd § 303 BAO ergeben.

Dieses Abstellen auf das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen in Verbindung mit dem Argument seitens des Bw, dass die Entscheidung über Einkunftsquelle/Liebhaberei im Jahr 1997 eine Vorfrage für die Betriebsaufgabe am Ende des Jahres 1996 sei, zeigt im Ergebnis, dass in der nunmehrigen Entscheidung über die Einkommensteuer 1996 keine Bindung mehr an eine Betriebsaufgabe per Ende 1996 besteht:

Die nunmehr erfolgende Entscheidung des UFS durch den Berufungssenat über das Jahr 1997, wonach auch in diesem Jahr eine Einkunftsquelle vorliegt, ist zwar keine Vorfrage im technischen Sinne, denn die (andere) rechtliche Beurteilung des (hinsichtlich 1997 im

Wesentlichen gleich anzunehmenden) Sachverhaltes erfolgt eben nicht durch eine andere Behörde (Vorfragenbehörde), sondern durch den UFS, der auch Hauptfragenbehörde in Sachen Einkommensteuer 1996 ist. (Es kann hier dahingestellt bleiben, ob bei der Differenzierung zwischen Hauptfragenbehörde und Vorfragenbehörde die Behörde erster Instanz und die Behörde zweiter Instanz, die im Rechtsmittelverfahren in derselben Sache wie die Behörde erster Instanz zuständig ist, gleichzusetzen sind.)

Es handelt sich im vorliegenden Fall aber um eine Konstellation, die der dem VfGH-Erk 6.12.1990, B 783/89 zugrundeliegenden entspricht. Dort war strittig, ob bei nachträglicher Aktivierung eine beantragte Wiederaufnahme für die Folgejahre zwecks Berücksichtigung der AfA vorzunehmen sei, wobei der VfGH zugestanden hat, dass die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes für ein früheres Steuerjahr keine Vorfrage im technischen Sinn und die Änderung der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes keine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO darstelle; dennoch hat der VfGH in verfassungskonformer Interpretation des § 303 Abs 1 BAO das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes bejaht (vgl Ritz, BAO³, § 303 Tz 22). Der VfGH führte aus: *„Es widerspräche diesen Grundsätzen der Wiederaufnahme und stellte einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, dass zwar die Tatsache, dass nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall muss daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein gleichheitwidriges Ergebnis vermieden werden. Eine solche Auslegung findet auch im möglichen Wortsinn der Bestimmung des § 303 Abs 1 BAO, der die Grenzen der zulässigen Interpretation darstellt, Deckung. Die vorliegende Fallkonstellation ist daher gleich zu beurteilen wie das Neuhervorkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über eine Vorfrage. Es hätte daher im vorliegenden Fall eine verfassungskonforme und gleichheitsgemäße Anwendung des § 303 Abs 1 BAO dazu führen müssen, dem Antrag der Partei auf Wiederaufnahme des Verfahrens stattzugeben.“*

Hinsichtlich des Einkommensteuerverfahrens 1996 liegt nach dieser, in der Fachliteratur (vgl auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Anm 24 zu § 303 BAO) akzeptierten Rsp daher ein – fiktiver – Wiederaufnahmsgrund vor. Fiktiv deshalb, weil das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer bis zum Ergehen der nunmehrigen Berufungsentscheidung nicht abgeschlossen war und sich die Frage einer Verfahrenswiederaufnahme nicht direkt stellt. Im Sinne der o.a. Aussage von Ritz in Holoubek/Lang, 276, kann aber hinsichtlich Einkommensteuer 1996 wegen des Vorliegens eines Wiederaufnahmsgrundes nicht mehr von einer unveränderten Sach- und Rechtslage ausgegangen werden, sodass keine Bindung an die

steuerliche Erfassung einer Betriebsaufgabe laut Aufhebungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 mehr besteht.

Dahingestellt kann daher bleiben, ob die in der Aufhebungsentscheidung vom 21. Jänner 2004 dargelegte Rechtsanschauung hinsichtlich Betriebsaufgabe für die Aufhebung *maßgeblich* war. (Dies könnte eventuell dahingehend in Frage gestellt werden, dass damit nicht die rechtliche Würdigung des noch vom Finanzamt zu ermittelnden Sachverhalts vorgegeben wurde, sondern die Feststellung einer Betriebsaufgabe die Darlegung eines Zwischenergebnisses war, auf dem aufbauend das Finanzamt weiter vorgehen sollte.)

Da keine Betriebsaufgabe per Ende 1996 steuerlich zu erfassen ist, werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit – wie im Vorhalt an das Finanzamt vom 3. März 2008, der auch dem Bw zur Kenntnis gebracht wurde, adaptiert – für 1996 mit -279.539 öS angesetzt.

Zu Verlusten (Verlusterhöhungen) aus der Bildung von Investitionsfreibeträgen:

1994 war das letzte Gewinnjahr vor 2002. In den Einkommensteuerbescheiden 1995 und 2001 vom 27. September 2004 sind keine IFB-Verluste als nichtausgleichsfähig angesetzt worden. Die Summe der in den Jahren 1996 bis 2000 in den beigefügten Berechnungsblättern zu dieser Berufungsentscheidung als nichtausgleichsfähig anzusetzenden IFB-Verluste ist gemäß § 10 Abs 8 EStG 1988 – in der gemäß § 124b Z 135 EStG 1988 für die Veranlagung des Jahres 2002 anzuwendenden Fassung vor dem KMU-FG 2006, BGBl I 2006/101 – ehestmöglich und folglich mit dem Gewinn des Jahres 2002 zu verrechnen (siehe auch entsprechende Verminderung der Einkünfte auf dem beigefügten Berechnungsblatt für das Jahr 2002):

[Tab5]

IFB-Verluste

1996	4.943 öS	359,22 €
1997	4.168 öS	302,90 €
1998	3.170 öS	230,37 €
1999	1.775 öS	128,99 €
2000	4.349 öS	316,05 €
Summe		1.337,53 €

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y – BV-24

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 7. April 2009