



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 11

GZ. RV/0430-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch ABC-Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1080 Wien, Skodagasse 9, vom 29. September 1995 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. 14. und 23. Bezirk (neu ab 1.1.2000: FA für den 23. Bezirk) vom 12. Juni 1995 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 1990 bis 1992 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1992 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1992 wird stattgegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde und hält seit dem Jahr 1986 zusätzlich fachliche Vorträge, die zur Weiterbildung für andere Zahnärzte veranstaltet werden. Das Finanzamt führte beim Bw. eine abgabenrechtliche Betriebsprüfung für die Jahre 1989 bis 1992 durch, bei der festgestellt wurde, dass die Einkünfte aus der

Zahnarztpraxis und der Vortragstätigkeit getrennt aufzuzeichnen und zu erklären sind, wobei die Einkünfte aus der Vortragstätigkeit zur Liebhaberei erklärt wurden.

Die Seminare fanden nach den Feststellungen der Betriebsprüfung auf einem selbstgebauten Katamaran ("Sommerakademie") im Mittelmeer statt. Der vom Bw. selbst geplante Katamaran sollte nach seiner Fertigstellung für die Sommerakademie eingesetzt werden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung könnte einer weiteren Aufteilung in eine dritte Einkunftsquelle (Seminarschiff), wie sie für das Jahr 1992 erklärt worden war, nicht zugestimmt werden, weil der geplante Ankauf und die damit verbundenen Vorleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Vortragstätigkeit stünden. Daher seien die Verluste aus dem Seminarschiff bei der Vortragstätigkeit zu erfassen.

Weiters führt der Bw. axiographische Vermessungen des Unter- und Oberkiefers durch, um anschließend Zahnersätze durch ein Labor anfertigen zu lassen.

Aufgrund dieser Feststellungen erließ die Betriebsprüfung entsprechende Bescheide, gegen die der Bw. das Rechtsmittel der Berufung erhob.

Über diese Berufung hat die Finanzlandesdirektion mit Berufungsentscheidung RV/336-15/15/96 vom 30. März 2000 entschieden. Die Berufungsentscheidung wurde mit Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft.

In der Beschwerde führte der Bw. zunächst begründend aus, dass es sich bei der Vortragstätigkeit um eine Nebentätigkeit im Rahmen der Ausübung eines freien Berufes (im gegenständlichen Verfahren Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde) handle, die gemeinsam zu erfassen seien.

Zu dieser Frage, ob der Bw. verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfalte, führt der VwGH in seinen Entscheidungsgründen aus, dass zur Beantwortung dieser Frage objektive Grundsätze heranzuziehen sind. *"Bei der Ausübung der ärztlichen Tätigkeit und der Durchführung von Seminaren und Vortragsreihen handelt es sich um Betätigungen, die nach der Verkehrsauffassung nicht notwendig gemeinsam ausgeübt werden. Angesichts der Unterschiedlichkeit der organisatorischen Voraussetzungen zur Durchführung von Seminaren einerseits und zum Betrieb einer Facharztpraxis andererseits ist nicht zweifelhaft, dass die Vortragstätigkeit des Bw. in Gegenüberstellung mit seiner fachärztlichen Tätigkeit als organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit anzusehen ist."*

Weiters führt der Bw. in seiner Begründung in der Beschwerde aus, selbst wenn die Vortragstätigkeit als selbständige Einkunftsquelle anzusehen wäre, könne daraus nicht auf das Vorliegen einer Liebhabereiquelle geschlossen werden, da Freiberuflern generell nur eingeschränkte Möglichkeiten zur Werbung zur Verfügung stünden, deshalb sei die Vortragstätigkeit für Freiberufler eine der wenigen Möglichkeiten zur Werbung. Die

Aufrechterhaltung einer verlustbringenden Werbetätigkeit wäre eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 3 LVO, die aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz und der wirtschaftlichen Verflechtung aufrecht erhalten werde.

Die Verluste ergäben sich aus Anlaufinvestitionen, die zur Herstellung entsprechender Vortragsunterlagen notwendig gewesen seien.

Mit Erkenntnis vom 25. Februar 2004, ZI. 2000/13/0092 hat der Verwaltungsgerichtshof die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1992 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Die Beschwerde betreffend die angefochtenen Bescheide über Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1989 wurde als unbegründet abgewiesen.

Da der VwGH mit Erkenntnis vom 25. Februar 2004 die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1992 aufgehoben hat, war hinsichtlich dieser Jahre neuerlich zu entscheiden.

Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat.

Im Zuge des fortgesetzten Verfahren wurde der Bw. in einem Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. September 2004 ersucht, einerseits zu widersprüchlichen Aussagen Stellung zu nehmen und andererseits - um den Sachverhalt feststellen und entsprechend würdigen zu können – folgende Fragen zu beantworten.

Zunächst stellte die Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht vom 21. März 1995 /Tz 28 fest, dass "die Seminare auf einem Katamaran im Mittelmeer abgehalten werden, und ein selbstgeplanter Katamaran nach seiner Fertigstellung für diese Sommerakademie eingesetzt werden soll".

Diesen Begriff (Sommerakademie) verwendet der Bw. bereits in seinen Aufzeichnungen, z.B. Einnahmen – Ausgaben – Rechnung für das Jahr 1988.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens gab der Bw. niederschriftlich zu Protokoll, dass seine Vortragstätigkeit international sei und auch auf einem Katamaran bis zum Jahr 1990 stattgefunden habe. Bis April 1992 war der Bw. Eigentümer dieses Schiffes.

Nach den Ausführungen des Bw. in dieser Niederschrift war aufgrund des großen Erfolges der Kurse Ziel des Bw. einen Katamaran mit einem Behandlungsstuhl und entsprechender Zahntechnik zu bauen. Damit konnte der Bw. auch seinem Hobby Katamarane zu entwickeln und zu bauen nachgehen. Er ist als Prokurist einer GmbH und als Obmann eines Vereines auch mit der Entwicklung und dem Bau von Katamaranen beschäftigt.

In der Berufung vom 29. September 1995 schrieb der Bw., dass "die Seminare teilweise auf einem Schiff stattfanden".

In der Berufung vom 2. Oktober 1995 führte der damalige steuerliche Vertreter in seiner Begründung aus, dass der Abgabepflichtige eine Urlaubsatmosphäre für seine Fortbildungskurse gewählt habe, da dies in allen Branchen üblich sei. Die Werbewirksamkeit dieses Vortragsortes sei enorm und habe bei den international besuchten Vorträgen einen großen Vorteil, da sich freiberuflich Tätige gleichzeitig auch erholen könnten."

Diesen Ausführungen wurde von einem anderen steuerlichen Vertreter in einem Telefax vom 30. April 1996 (Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung) widersprochen, nämlich "insbesondere habe die Betriebsprüfung irrtümlich angenommen, dass die Vortragstätigkeit des Bw. auf einem der mehreren, von der K-GmbH erbauten und vercharterten Schiffe stattfinde. Diese Annahme entspreche jedoch nicht den Tatsachen. Diese Vorträge würden an Universitäten (z.B. Kanada) oder in Veranstaltungszentren gehalten werden".

In dem o.a. Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. weiters aufgefordert folgende Fragen, für die Jahre 1990, 1991 und 1992 getrennt zu beantworten:

1. Liste der abgehaltenen Seminare, Veranstaltungsort, Dauer, Teilnehmerkreis und Seminarprogramm
2. Wie wurden die Seminare beworben (Prospekte)?
3. In welcher Weise wurden die Teilnehmer akquiriert?
4. Darlegung, wie der Bw. durch entsprechenden Einsatz werbend nach außen hin für die breite Öffentlichkeit in Erscheinung getreten ist.
5. Darlegung, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig ist.
6. Wurde ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung gesetzt?
7. Wurden Bemühungen – wenn ja, welche – zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen unternommen?

Weiters wurde der Bw. ersucht bekannt zu geben, ob er in den Folgejahren Vorträge gehalten und daraus Einnahmen erzielt hat, und in welcher Höhe ein Gewinn (bzw. Verlust) erzielt wurde, da seit dem Jahr 1998 keine Erklärungen mehr abgegeben wurden.

Dieses Schreiben wurde vom Bw. nicht beantwortet.

Für die Jahre 1993 bis 1997 wurde wieder eine abgabenrechtliche Betriebsprüfung durchgeführt, die aus der Vortragstätigkeit folgende Ergebnisse festgestellt hat:

	Verlust/Überschuss	Einnahmen	Ausgaben
--	---------------------------	------------------	-----------------

1986	87.674 S	110.602 S	22.928 S
1987	- 169.370 S	390.820 S	560.190 S
1988	-159.037 S	346.591 S	505.628 S
1989	- 728.844 S	292.620 S	1.021.464 S
1990	- 613.885 S	542.300 S	1.156.185 S
1991	- 190.538 S	824.222 S	1.014.760 S
1992	- 712.210 S	321.306 S	1.033.516 S
1993	122.337 S	708.854 S	586.517 S
1994	120.024 S	566.634 S	446.610 S
1995	- 117.927 S	329.000 S	446.927 S
1996	- 496.309 S	98.100 S	594.409 S
1997	- 450.819 S	0 S	450.819 S
	- 3.308.904 S	4.531.049 S	7.839.953 S
1998		45.000 S	
1999		90.000 S	
2000		0 S	
2001		0 S	

Zu der Vortragstätigkeit hat der Betriebsprüfer folgende Feststellungen getroffen:

In den Jahren 1989 bis 1997 betragen die Einnahmen insgesamt 4.531.049 S und die Verluste 3.308.904 S. Nur in den Jahren 1986, 1993 und 1994 sind Gewinne erzielt worden, die im Vergleich zu den Verlusten eher geringfügig erscheinen. Die Verluste übersteigen zum Teil die erzielten Einnahmen in erheblichem Ausmaß. Die hohen Ausgaben resultieren vor allem aus den hohen Investitions- und Betriebskosten der für die Vortragstätigkeit benutzten Anlagen (u.a. Abschreibung, Miete und Betrieb des Farbkopierers).

Wirtschaftlich sinnvolle Verbesserungsmaßnahmen, die zu einer wesentlichen Verbesserung der Ertragslage geführt hätten, wurden vom Bw. nicht getroffen. Weder wurde die Vortragstätigkeit intensiviert, noch die Ausgaben reduziert, um die Bewirtschaftung objektiv ertragsfähiger zu machen. Durch die Reduzierung der Vortragstätigkeit bei annähernd gleich bleibenden Ausgaben wurde eher eine entgegengesetzte Wirkung erzielt.

Für die auf die Betriebsprüfung folgenden Jahre 1998 bis 2000 wurden trotz Erinnerungen und Nachfristen beim Finanzamt keine Erklärungen und Unterlagen eingereicht.

Nach Angaben des Bw. wurden aufgrund der steuerlichen Nichtanerkennung ab dem Jahr 1996 nur mehr wenige Kurse abgehalten, und ab dem Jahr 1997 wurden keine Seminare gehalten. Erst im Jahr 1998 wurden wieder zwei Kurse und im Jahr 1999 vier Kurse veranstaltet. Die zum Prüfungsabschluss offenen Honorare für die Kurse ab dem Jahr 1998 wurden mit Zahnmaterialkosten gegenverrechnet.

Das Honorar pro Kurs beträgt nach den Angaben der Fa. W. 22.500 S. Die fiktiven Einnahmen für das Jahr 1998 betragen für beide Kurse 45.000 S, für das Jahr 1999 für die vier Kurse 90.000 S.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass im Zeitraum 1998 bis 2001 die Ausgaben aufgrund der auslaufenden Abschreibungen zwar geringer wurden, aber auch nur geringfügige Einnahmen aus den Vorträgen erzielt werden, daher ist in den Jahren 1998 bis 2001 ebenfalls wieder mit Verlusten zu rechnen.

Da der Bw. nach seinen eigenen Angaben die Vortragstätigkeit eingestellt hat, sei mit keinen weiteren Einnahmen zu rechnen.

Aufgrund der Summe der Verluste und der vom Bw. gewählten Art der Wirtschaftsführung (die getätigten Investitionen und übrigen Betriebsausgaben stehen in keinem ausgewogenen Verhältnis zu den erzielten Einnahmen) erblickt die Betriebsprüfung keine geeignete Art, in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu erzielen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist nun im vorliegenden Berufungsfall, ob es sich bei der Vortragstätigkeit um Liebhaberei handelt.

Die Frage der Liebhaberei ist für die streitgegenständlichen Jahre nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. 1990/322) zu beurteilen. Die Anwendung dieser Verordnung wird durch das Vorliegen eines nach steuerlichen Vorschriften ermittelten Jahresverlustes ausgelöst. Als Beurteilungseinheit für diesen Jahresverlust ist im Rahmen der betrieblichen Einkünfte der Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb heranzuziehen.

Angesichts der vom VwGH in seinem aufhebendem Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht, dass es sich bei der Ausübung ärztlicher Tätigkeit und der Durchführung von Seminaren und Vortragsreihen durch einen Zahnarzt um Betätigungen handelt, die nach der Verkehrsauffassung nicht notwendig gemeinsam ausgeübt werden, ist im gegenständlichen Verfahren als Beurteilungseinheit die Vortragstätigkeit des Bw. als eigene Beurteilungseinheit heranzuziehen.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Betätigungen mit widerlegbarer Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1), Betätigungen mit widerlegbarer Liebhaberei (§ 1 Abs. 2) und Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 3).

Das Vorliegen von **Einkünften** wird nach § 1 Abs. 1 LVO **vermutet** bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossenen und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Liebhaberei ist nach § 1 Abs. 2 LVO zu **vermuten** bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Vermutung kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und Z 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Im gegenständlichen Fall ist zunächst die Frage zu klären, ob die Vortragstätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 1 LVO oder § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt.

Nach den Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis pflegen Vortragstätigkeiten nach der Lebenserfahrung grundsätzlich schon durch die Absicht veranlasst zu sein, einen Gesamtgewinn zu erzielen, weil das Halten von Vorträgen im allgemeinen nicht typischerweise auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung zu beruhen pflegt. Eine in Gewinnabsicht unternommene Betätigung im Sinne des **§ 1 Abs. 1 LVO** führt rechtlich nur zu einer Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle, die nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 LVO widerlegt werden kann. Für diese Betätigungen wird widerlegbar vermutet, dass die Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erzielen, vorliegt.

Da das tatsächliche subjektive Wollen einer Person ein rein innerer Vorgang ist, der von anderen – auch von Abgabenbehörden – nicht erkannt werden kann, muss diese Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3

LVO) zu erzielen, insbesondere an Hand objektiver im Gesetz aufgezählten Umstände (§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO) nachvollziehbar und zu beurteilen sein (Kriterienprüfung):

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Die in § 2 Abs. 1 der LVO angeführten Kriterien sind so gewählt, dass sie gerechtfertigte Rückschlüsse auf das subjektive Wollen ermöglichen.

Da der Bw. im Jahr 2000 seine Vortragstätigkeit eingestellt hat, liegt ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor. Der Bw. begann seine Tätigkeit im Jahr 1986, ab dem Jahr 1990 hielt er zusätzlich im Ausland Vorträge (Kanada), und ab dem Jahr 1993 hielt der Bw. seine Seminare ausschließlich im Inland (Fa. W.).

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Bei Betrachtung der Entwicklung der Verluste heben sich die Jahre 1989 bis 1992 deutlich ab, da in diesen Jahren deutlich höhere Ausgaben entstanden sind, und zwar immer im Ausmaß von über 1 Million Schilling. Ansonsten bewegen sich die Verluste immer um die 500.000 S, nur in den Jahren 1986, 1993 und 1994 sind relativ geringe Gewinne erzielt worden.

Bei Betrachtung der Ausgaben ist folgendes festzustellen:

Ausgaben	1990	1991	1992
Gehälter	36.936 S	0 S	31.085 S
Abschreibung	216.776 S	123.407 S	
Telefon Seminare	49.798 S	72.105 S	
sonstiger Aufwand	573.444 S	241.230 S	
Miete Kopierer	26.000 S	84.296 S	
Miete Filmprojektor	60.995 S		
Wareneinsatz		329.773 S	

Der **sonstige Aufwand im Jahr 1990**, der bereits höher ist als die Einnahmen, beinhaltet Aufwendungen für Systemwartung (114.097 S), Filmmaterial (50.247 S), Instandhaltungsmaterial (44.928 S), Fremdbearbeitung (43.240 S), Kopierer (53.032 S), Reisekosten (68.664 S) und den Aufwand für eigene Vorträge (101.123 S).

Der Wareneinsatz im Jahr 1991 beinhaltet die Aufwendungen für Sommerakademie (6.750 S), Filmmaterial (30.403 S) und Fremdbearbeitung (292.620 S):

sonstige Aufwand 1990		sonstige Aufwand 1991	
Systemwartung	114.097 S		
Filmmaterial	50.247 S		30.403 S
Instandhaltungsmaterial	44.928 S		9.520 S
Fremdbearbeitung	43.240 S		
Kopierer	53.032 S		35.645 S
Reisekosten	68.664 S		138.813 S
Aufwand eigene Vorträge	101.123 S		19.842 S

Schon die Aufwendungen hinsichtlich des sonstigen Aufwandes betreffend Filmmaterial, Reisekosten, Systemwartung im Jahr 1990 zeigen deutlich, dass in dieser Art wie der Bw. seine Vortragstätigkeit durchführt, zu keinem Gewinn gelangen kann.

Denn wenn der Bw. bereit ist, dermaßen hohe Kosten aufzuwenden, um damit nur (relativ) geringe Einnahmen zu erzielen, dokumentiert er bereits, dass er die Vortragstätigkeit in einer Art und Weise ausübt, die eine Gewinnerzielungsabsicht nicht objektiv nachvollziehen lässt.

Wenn das Verhältnis Verluste zu den Umsätzen betrachtet wird, kann bei dieser Betätigung von gravierenden Verlusten ausgegangen werden, da die Verluste die Umsätze teilweise um ein Vielfaches (z.B. im Jahr 1989 und 1992 übersteigen die Ausgaben die Einnahmen um das Dreifache!) übersteigen.

Obwohl der Bw. in drei Jahren einen Gewinn erzielte, überstiegen die Ausgaben letztendlich die Einnahmen. Im Zeitraum zwischen 1986 und 1997 kam es zu einem Gesamtverlust in Höhe von 3.308.904 S. Eine Tendenz zu einer Verringerung der Verluste ist nicht feststellbar.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass jedenfalls ab dem Jahr 1993 – bei annähernd gleich bleibenden Ausgaben - die Anzahl die Einnahmen aus der Vortragstätigkeit immer geringer werden. Ab dem Jahr 2000 werden überhaupt keine Einnahmen aus der Vortragstätigkeit

mehr erzielt. Außerdem wurden ab dem Jahr 1998 keine Erklärungen mehr abgegeben. In dem Zeitraum der Ausübung der Vortragstätigkeit (1986 bis 1997) wurde insgesamt ein Verlust von 3.308.904 S erwirtschaftet, lediglich in den Jahren 1993 und 1994 hat der Bw. einen Gewinn erwirtschaftet. Ab dem Jahr 1993 hat der Bw. (zwei) Vorträge in Kanada bzw. in den Seminarräumen der Fa. W. gehalten. Die Kurse wurden zum Teil vom Bw. selbst veranstaltet bzw. wurden die Kurse von der Fa. W. veranstaltet und der Bw. fungierte lediglich als Vortragender. Bei den gleichen Ausgaben (im Vergleich mit den anderen Jahren, ausgenommen die Jahre 1989 bis 1992) und bei einer größeren Anzahl von Kursen (= höhere Einnahmen) kam es zu einem Gewinn.

Da der Bw. die erzielten Umsätze selbst steuern konnte, indem er die Anzahl der Seminare erhöhte bzw. reduzierte, lag es am Verhalten des Bw., ob es bei etwa gleich bleibenden Ausgaben zu einem Gewinn oder Verlust kommt.

3. Verlustursachen

Zu prüfen ist bei diesem Kriterium einerseits, aus welchem Grund gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die Gewinne abwerfen, Verluste entstehen, andererseits, ob die Ursache in von außen einwirkenden Umständen liegen oder "innerbetriebliche Gründe" vorliegen.

Eine Ursache ist sicher in der Tatsache zu sehen, dass der Bw. für seine Tätigkeit einen Kopierer kaufte bzw. mietete, um perfekte Kopien bzw. Unterlagen selbst produzieren zu können, der unverhältnismäßig hohe Ausgaben verursachte. Auf diese internen Ursachen hätte der Bw. reagieren können, indem er die Unterlagen auswärts in dem Ausmaß, in dem er sie benötigte anfertigen hätte lassen können. Diese Ausgaben stehen in einem krassen Missverhältnis zu der Anzahl der Personen, für die diese Unterlagen erzeugt werden sollten.

Der Bw. hat diese Art der Betriebsführung nicht dadurch geändert, indem er eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Gegensteuerungsmaßnahme gesetzt hat, sondern hat insofern reagiert, indem er bei gleich bleibenden Ausgaben die Anzahl der Seminare (folglich auch die Einnahmen/Umsätze) reduziert hat. Betriebswirtschaftlich sinnvoll wäre eine Erhöhung der Seminare gewesen.

Die hohen Verluste resultieren aus den hohen Investitions- und Betriebskosten der für die Vortragstätigkeit benutzten Anlagen (z.B. Abschreibung und Miete der Farbkopierer).

In diesem Zusammenhang ist noch erwähnenswert, dass der Bw. die hohen Ausgaben hinsichtlich der technischen Ausrüstung für die Vortragstätigkeit trotz des Wissens tätigte, dass er diese Maschinen (z.B. Kopierer) nur für eine beschränkte Anzahl von Personen benötigte, da er diese Tätigkeit nur nebenberuflich und nicht hauptberuflich ausübte, und folglich nicht soviel Zeit dafür aufbringen konnte, wie es den Investitionen entsprechen würde.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistungen

Da der Bw. keine Stellungnahme abgegeben hat und es nach der Aktenlage nicht nachvollziehbar ist, kann nicht überprüft werden, ob der Bw. sich marktgerecht verhalten hat.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Ein einwöchiger Kurs in der Sommerakademie auf dem Schiff kostete 24.000 S.

Anhaltspunkte dafür, dass die Preisgestaltung nicht marktgerecht sein soll oder das am Markt mögliche Preispotential nicht ausgeschöpft haben oder von ihm stark überhöhte Preise verlangt wurden, liegen nach der Aktenlage nicht vor.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (Rationalisierungsmaßnahmen)

Wirtschaftlich sinnvolle Verbesserungsmaßnahmen, die zu einer Verbesserung der Ertragslage geführt hätten, hat der Bw. nicht getroffen. Es wurde weder die Vortragstätigkeit intensiviert, noch wurden die Kosten für die Seminare gesenkt (z.B. der Bw. hätte die Seminarunterlagen extern erstellen lassen können), um die Bewirtschaftung objektiv ertragsfähiger zu machen.

Ebenso kontraproduktiv war die Reduzierung der Vorträge bei gleich bleibend hohen Ausgaben.

Bei Betrachtung der Einnahmen ist es augenscheinlich, dass der Bw. bei gleich bleibend hohen Ausgaben die Anzahl der Kurse bzw. Teilnehmer verringert hat. Diese Maßnahme führte zum gegenteiligen Effekt, nämlich die Verluste wurden dadurch größer.

Den Ausführungen des Bw. in seiner Beschwerde, dass es sich um "Anlaufinvestitionen, die zur Herstellung entsprechender Vortragsunterlagen notwendig gewesen seien", konnte nach der Aktenlage nicht gefolgt werden.

Die Kriterienprüfung ergibt, dass die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, nach den obigen Ausführungen widerlegt wurde.

Zusätzlich wurde die Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, daher liegt für einen abgeschlossenen Zeitraum Liebhaberei vor, da die Betätigung aus privaten Motiven beendet wurde.

Nach § 1 Abs. 3 Z 2 LVO liegt Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinne des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpresenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrecht erhalten wird.

In diesem Zusammenhang führt der Bw. begründend aus, dass die Vortragstätigkeit für einen Freiberufler die einzige berufsrechtlich zulässige Form der Werbung sei. Über die Vortragstätigkeit habe er sich über die nationalen Fachkreise hinweg einen Namen gemacht und folglich den Praxiswert seines zahnärztlichen Betriebes ausgebaut.

Diese Argumentation erscheint nicht schlüssig. Das Aufrechterhalten einer verlustbringenden Betätigung aus Gründen der Gesamtrentabilität ist dann gegeben, wenn sich aus der verlustbringenden Betätigung eine erhöhte Rentabilität für den Gesamtgewinn ergibt. Mit dieser Argumentation vermag der Bw. nichts gewinnen, weil in der Zwischenzeit sogar ein Konkursantrag über das Vermögen des Bw. beim Handelsgericht eingereicht wurde, obwohl die Erlöse aus der Ordination – unabhängig von dem Umstand, ob der Bw. seiner Vortragstätigkeit nachging – gestiegen sind.

Es ergibt sich die Vermutung, dass die Teilnehmer der Vorträge einerseits aus den Studentenkreisen akquiriert werden, die keine Patienten behandeln dürfen bzw. das Handwerk erst lernen wollen, bzw. aus der Kollegenschaft, die ihr bereits erlerntes Handwerk weiterentwickeln wollen, damit sie in Zukunft Patienten mit entsprechenden Komplikationen selbst behandeln können, um diese Patienten nicht an einen Kollegen (z.B. an den Bw.) zuweisen zu müssen, und folglich ihren eigenen Umsatz erhöhen zu können. Für den zahnärztlichen Betrieb des Bw. wird seine Vortragstätigkeit nicht rentabel, sondern sogar kontraproduktiv, da er seine vermutlich zukünftigen Konkurrenten selbst ausbildet, und folglich seine Umsätze in der zahnärztlichen Ordination geringer werden, da die ehemaligen Teilnehmer wahrscheinlich keine Patienten mit entsprechenden Komplikationen an den Bw. zuweisen werden, sondern diese selbst behandeln können. Dass sich eine Gesamtrentabilität für den zahnärztlichen Betrieb ergeben hat, ist nach der Aktenlage nicht ersichtlich.

Der Unabhängige Finanzsenat geht folglich vom Vorliegen von Einkünften (Vermutung) gemäß § 1 Abs. 1 LVO aus, da es sich bei der Vortragstätigkeit um eine typische erwerbswirtschaftliche Betätigung handelt, die nicht unter § 1 Abs. 3 LVO fällt.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufverluste). Wie der Bw. bereits in seiner Berufung ausführt, wurde mit der Vortragstätigkeit im Jahr 1986 begonnen. Dass der Bw. ab dem Jahr 1989 Vorträge auch im Ausland (Kanada) hielt, bewirkt keine Änderung der Bewirtschaftung. Ebenso rechtfertigt die Anfertigung neuer Unterlagen keinesfalls eine Änderung der Bewirtschaftung, daher beginnt der Anlaufzeitraum nicht im Jahr 1989, sondern bereits im Jahr 1986 und kommt für die streitgegenständlichen Jahre nicht zum Tragen.

Da der Bw. nicht mitgewirkt hat, konnte der Unabhängige Finanzsenat nur nach der Aktenlage entscheiden. Zur Mitwirkungspflicht eines Abgabepflichtigen ist jedoch Folgendes hinzuzufügen.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Der solcherart definierten amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der Officialmaxime, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht aber als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (Stoll, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Die beiden Grundsätze sind nicht als Gegensatz konzipiert, sondern sollen vielmehr im idealtypischen Fall als Wechselspiel funktionieren, bei dem die Aufklärungspflicht je nach Abweichen vom Wirtschaftsleben üblichen Vorgängen zu intensivieren ist. Grundsätzlich herrscht im Abgabenverfahren ein interessenneutrales Pflichtensystem, und zwar sowohl bezüglich der Sachverhaltsermittlung als auch bezüglich der Mitwirkung. Das heißt, dass mit der Verletzung oder unzureichenden Erfüllung dieser Pflicht auf der einen Seite nicht die Wirkung verbunden ist, dass das von der anderen Seite Behauptete als gegeben anzunehmen wäre (Stoll, BAO-Kommentar, 1756).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft den Abgabepflichtigen ungeachtet des Amtswegigkeitsprinzips jedenfalls dann, wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht üblicher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen ist, sowie von den allgemeinen Lebenserfahrungen abweichenden Behauptungen. Diesfalls ist es Sache des Abgabepflichtigen, nicht die der Behörde, entsprechende Nachweise zu bringen (Stoll, BAO-Kommentar, 1273 und die dort angeführte Judikatur).

Der VwGH hat in seinen Entscheidungsgründen ebenfalls ausgeführt, dass es Sache des Abgabepflichtigen ist, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich eine zuverlässige Beurteilung der Betätigung ableiten lässt.

Den Ausführungen des Prüfungsberichtes hatte der Bw. entnehmen können, dass der Prüfer die Auffassung geäußert hatte, dass auch in den Folgejahren mit Verlusten gerechnet werden müsse. "In dieser Situation wäre es am Bf. gelegen gewesen, in der Berufung ein konkretes, mit Daten, Fakten und Zahlen nachvollziehbar gestaltetes Vorbringen zu erstatten, dem sich hätte entnehmen lassen können, innerhalb welchen Zeitraumes aus der betrieblichen Vortragstätigkeit ein positives steuerliches Gesamtergebnisses erwartet werden könne."

Der Bw. hat gemäß § 119 BAO den Sachverhalt der Behörde gegenüber in der Art offen zu legen, dass es der Behörde möglich ist, nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung bedeutsamen Umstände zu verschaffen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit und Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung.

Diesbezüglich ist hinzuzufügen, dass der Bw. seit dem Jahr 1998 keine Erklärungen mehr abgegeben hat, und dass er den o.a. Vorhalt weder beantwortet noch in anderer Art mitgewirkt hat. Der Unabhängige Finanzsenat geht folglich von den Fakten bzw. Zahlen aus, die im streitgegenständlichen Akt vorliegen, der der Entscheidung zu Grunde gelegt wurden.

Betreffend die Einkommensteuer sind die negativen Einkünfte der Jahre 1990, 1991 und 1992 nicht einkommensmindernd zu berücksichtigen und die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Für den Bereich der Umsatzsteuer gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerblich oder beruflich. Diese Bestimmung ist nur für den engeren Liebhabereibegriff (typischen Hobbytätigkeiten) anzuwenden. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass die zu § 2 Abs. 5 ergangenen LVO 1993/33 dieser Auffassung folgt. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kommt danach nur bei Tätigkeiten in Betracht, die einer persönlichen Neigung entsprechen oder in der Bewirtschaftung von Luxusgegenständen bestehen (§ 1 Abs. 2 LVO). Nach der LVO 1993 gilt § 2 Abs. 5 UStG somit nur für Liebhabereibetriebe im engeren Sinn, nicht hingegen für sonstige verlustbringende Tätigkeiten. § 6 L-VO 1993 ist ein systembedingter Grundsatz des Steuerrechtes.

Die hier anzuwendende Liebhabereiverordnung 1990, BGBl. 322, enthält eine derartige Regelung nicht, da die Betätigung umsatzsteuerlich jedoch unternehmerisch ist, sind die Umsatzsteuer und Vorsteuern trotz ertragsteuerlicher Liebhaberei steuerlich zu berücksichtigen.

Betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1992 ist der Berufung stattzugeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 1990:

Die Umsätze laut Erklärung wurden von der Betriebsprüfung um die Umsätze resultierend aus der Vortragstätigkeit (= 223.233,67 S) vermindert, zugeschlagen wurde ein Gefährdungszuschlag in Höhe von 200.000 S. Die Vorsteuer wurde um 182.445 S, resultierend aus den Aufwendungen betreffend die Vortragstätigkeit von der Betriebsprüfung berichtet.

Umsatz (netto) laut Bp.	3.504.486,57 S	
Voluptartätigkeit laut Bp.	+ 223.233,67 S	
Umsatz (netto) laut BE	3.727.720,10 S	

davon 0%	22.973,06 S	
davon 20%	3.704.747,18 S	740.949,42 S
Vorsteuer laut Bp.		- 391.198,88 S
Vorsteuer laut BE		- 182.445,45 S
Einfuhrumsatzsteuer		- 9.574,00 S
Zahllast laut BE		157.731 S (11.462,76 €)

Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 1991:

Die Umsätze laut Erklärung wurden von der Betriebsprüfung um die Umsätze resultierend aus der Vortragstätigkeit (= 66.400 S) vermindert, zugeschlagen wurde ein Gefährdungszuschlag in Höhe von 200.000 S. Die Vorsteuer wurde um 181.400,40 S, resultierend aus den Aufwendungen betreffend die Vortragstätigkeit von der Betriebsprüfung berichtigt.

Umsatz (netto) laut Bp.	3.882.154,71 S	
Voluptartätigkeit laut Bp.	+ 66.400,00 S	
Umsatz	3.948.554,71 S	
davon 0%		
davon 20%	3.948.554,71 S	789.710,80 S
Vorsteuer laut Bp.		- 208.956,78 S
Vorsteuer laut BE		- 181.400,40 S
Einfuhrumsatzsteuer		- 40.170,00 S
Zahllast laut BE		359.183,62 S (26.102,89 €)

Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 1992:

Die Umsätze laut Erklärung wurden von der Betriebsprüfung um die Umsätze resultierend aus der Vortragstätigkeit (= 82.850 S) vermindert. Die Vorsteuer wurde um 76.508,52 S, resultierend aus den Aufwendungen betreffend die Vortragstätigkeit von der Betriebsprüfung berichtigt.

Umsatz (netto) laut Bp.	4.667.490,07 S	
-------------------------	----------------	--

Voluptartätigkeit laut Bp.	+ 82.850,00 S	
Umsatz	4.750.340,00 S	
davon 0%	317,00 S	
davon 20%	4.750.023,00 S	950.004,60 S S
Vorsteuer laut Bp.		- 255.525,89 S
Vorsteuer laut BE		- 76.508,52 S
Einfuhrumsatzsteuer		- 890,00 S
Zahllast laut BE		617.080,19 S (44.844,96 €)

Diese Berechnungen dienen als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer für die Jahre 1990, 1991 und 1992, die unter der Steuernummer xxx im Finanzamt für den 23. Bezirk festgesetzt wird.

Wien, am 2. Dezember 2004