



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Karall und Partner GmbH, Steuerberater, 2620 Neunkirchen, Hauptplatz 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen, vertreten durch Oberrätin Mag. Dagmar Ehrenböck, betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 21. März 2005 in 2620 Neunkirchen, Triesterstraße 14, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2004 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 unter anderem die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 betreffend auswärtige Berufsausbildung eines Kindes im Zeitraum 01-12/2002 in 1090.

Mit Bescheid vom 7. November 2003 veranlagte das (damalige) Finanzamt Neunkirchen den Bw. gemäß § 200 BAO vorläufig zur Einkommensteuer für das Jahr 2002, wobei es den beantragten Pauschbetrag nicht gewährte. Als Begründung wurde angegeben, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nicht als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn auch im Einzugsbereich des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Da eine solche gegeben sei, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Ein Grund für die vorläufige Erlassung des Bescheides ist nicht ersichtlich.

Mit Schreiben vom 25. November 2003 erhab der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 mit dem ersichtlichen Antrag, den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu gewähren, und führte aus:

„Die Aufwendungen für die Berufsausbildung meines Sohnes Rudolf, geb. ... 1975, wurden nicht anerkannt, obwohl er seit Studienbeginn 1996 an der WU Wien verschiedene Zweitwohnsitze begründet. Seit 1998 wohnt er in Wien 1010, ..., und hat dort einen weiteren Wohnsitz zu Ausbildungszwecken.“

Ich verweise auf § 2 Abs. 3 der Verordnung des BM f. Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes BGBI. Nr. 624/1995 i.d.g.F., wonach Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen gelten, wenn Schüler oder Lehrlinge innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen.

Im Jahre 2002 habe ich neben Sachaufwendungen monatlich Euro 500,-- für die Ausbildung meines Sohnes aufgewendet...“

Beigeschlossen war ein Nachweis über in den Jahren 2000 bis 2003 abgelegte Prüfungen des Sohnes.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2004 wies das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung als unbegründet ab, da die Ausbildungsstätte Wien als im Einzugsbereich des Wohnortes Neunkirchen – Mollram gelegen gelte. Eine außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung des Kindes könne daher steuerlich nicht anerkannt werden.

Mit Schreiben vom 16. März 2004 beantragte der Bw., die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge über seine Berufung entscheiden.

Der Bw. erlaube sich sein Befremden darüber auszudrücken, dass in der Berufungsvorentscheidung auf seine Berufsbegründung gar nicht eingegangen worden sei. Hinzufügen wolle er noch, dass seit der diesbezüglichen Verordnung des BMF BGBI. Nr. 624/1995 die damals geltenden Schülerfreifahrten gestrichen und Studiengebühren in beachtlicher Höhe eingeführt worden sein.

Beigeschlossen waren Meldebestätigungen hinsichtlich des Sohnes Rudolf, wonach dieser von 1. März 2002 bis 6. Mai 2002 in 1010 Wien einen Nebenwohnsitz gehabt und seit 6. Mai 2002 den Hauptwohnsitz habe. Von 15. Mai 2001 bis 6. Mai 2002 sei der Hauptwohnsitz in 1030 Wien gewesen.

Mit Bericht vom 16. April 2004 hat das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Neben nichtselbständigen Einkünften und sonstigen Einkünften weist der vorläufige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4.092,24 € aus.

In den vorgelegten Finanzamtsakten bzw. in der EDVA der Finanzverwaltung sind folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb ersichtlich:

| Jahr | EaGw (in €) |
|-------------------|-------------|
| 1994 | +5.206,06 |
| 1995 | -3.723,76 |
| 1996 | -808,12 |
| 1997 | +1.817,47 |
| 1998 | +1.145,54 |
| 1999 | -3.987,89 |
| 2000 | -2.880,82 |
| 2001 | -2.918,74 |
| 2002 | -4.092,24 |
| 2003 | -2.024,50 |
| Summe 1994 – 2003 | -12.267,00 |

Ab dem Jahr 2000 ergingen die Einkommensteuerbescheide vorläufig.

Die Ausgabenpositionen umfassen im wesentlichen anteilige Hauskosten, Abschreibungen, Kilometergelder, Diäten, Büromaterial, Werbung, Versicherungen, Steuerberatungskosten, Fortbildung u.ä.

Ferner wurden in einigen Jahren Gehaltszahlungen an die Ehegattin zwischen 10.000 S bis 30.000 S im Jahr geltend gemacht (und vom Finanzamt – teilweise mit BVE - auch anerkannt).

In der am 21. März 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung verwies der Bw. darauf, dass § 26 Studienförderungsgesetz, der für Studenten gilt, nach der Verordnung betreffend auswärtige Berufungsausbildung sinngemäß auch für Schüler und Lehrlinge anzuwenden ist. Daher müßte im Umkehrschluss auch ein Student als „Schüler oder Lehrling“ im Sinne von § 2 Abs. 3 dieser Verordnung anzusehen sein.

Die steuerliche Vertreterin betonte, dass etwa Unterdannegg in keiner Verordnung erwähnt ist, sodass der Pauschbetrag gewährt wird, während dies für Mollram als Katastralgemeinde von Neunkirchen nicht der Fall sei, obwohl beide Orte nebeneinander liegen. Diese Differenzierung sei nicht nachvollziehbar.

Der Bw. erläuterte, dass der Sohn im Jahr 2004 das Magisterium abgelegt habe und derzeit ein Diplomstudium ausübe, um eine entsprechend gute Ausbildung zu erhalten.

Der Referent legte dar, dass nach der ständigen Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates ein Anspruch auf den Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht gegeben erscheine.

Über Vorhalt des Umstandes, dass seit dem Jahr 1999 aus der Sachverständigkeit nur mehr Verluste erzielt werden und der Gesamtverlust von 1998 an bis zum Jahr 2003 14.741 € betrage, führte der Bw. aus, dass er seit 1962 Sachverständiger gewesen und 1995 in Pension gegangen sei. Die Aufträge als Sachverständiger gingen seither zurück, da es auch jüngere Sachverständige gebe, die von den Gerichten herangezogen werden.

Der Referent hielt vor, dass im Hinblick auf Vorläufigkeit des angefochtenen Bescheides in Zusammenhang mit den jahrelangen negativen Einkünften aus selbständiger Arbeit die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach § 289 Abs. 1 BAO zur Durchführung weiterer Ermittlungen beabsichtigt sei.

Seitens des Finanzamtes wurde kein Einwand gegen eine Bescheidaufhebung erhoben.

Der Bw. verwies darauf, dass sich die Frage einer auswärtigen Berufsausbildung nur bis zum Jahr 2004 stellen werde.

Es werde gebeten, bei der Entscheidung doch den den § 2 Abs. 3 der Verordnung über die auswärtige Berufsausbildung zu beachten, da auch bei Studenten entsprechende Aufwendungen anfallen und der Sohn seit Jahren einen Zweitwohnsitz in Wien bewohne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der Akten des Finanzamtes, der Akten der (früheren) Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zu RV/173-17/2000 (betreffend eine Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998), der in der EDVA der Finanzverwaltung gespeicherten Daten und der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung steht folgender Sachverhalt fest:

Familienwohnsitz der Familie der Bw. ist Mollram, eine Katastralgemeinde von Neunkirchen.

Der Sohn des Bw., Rudolf, absolvierte während des gesamten Jahres 2002 eine Berufsausbildung an der Wirtschaftsuniversität in Wien. Ein Teil der Berufsausbildung erfolgte – außerhalb des Berufungszeitraumes - im Wege eines ergänzenden Auslandsstudiums.

Für Zwecke der Berufsausbildung verfügt der Sohn über eine Wohnung in Wien.

Die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung trägt der Bw.

Vom Bahnhof Neunkirchen kann die Haltestelle Wien Südbahnhof in weniger als einer Stunde erreicht werden und zwar zumeist in rund halbstündigen Intervallen. Gleches gilt für die Rückfahrt.

Neunkirchen ist von Wien weniger als 80 km, aber mehr als 25 km, entfernt.

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl.

Nr. 605/1993, in der Fassung BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. Nr. 307/1997 und BGBl. II

Nr. 295/2001 ist von der Gemeinde Neunkirchen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar.

Der Bw. erzielt seit 1962 neben anderen Einkünften auch Einkünfte als Sachverständiger. Die Höhe der ab 1994 aktenkundigen Einkünfte ist oben dargestellt. Seit 1999 werden nur mehr negative Einkünfte erklärt, im Streitzeitraum -4.092,24 €.

Dass auf der Strecke Neunkirchen – Wien zahlreiche Züge mit einer Fahrzeit unter einer Stunde verkehren, die auch für Studenten verwendbar sind, hat der Unabhängige Finanzsenat bereits festgestellt (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 29. 8. 2003, RV/4297-W/02).

Abzustellen ist hierbei auf die Fahrzeit Bahnhof Neunkirchen – Wien Südbahnhof; die Wegteile von und zum jeweiligen Bahnhof bleiben außer Ansatz.

Rechtlich folgt hieraus:

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, ergangen (im Folgenden als Verordnung bezeichnet). Diese Verordnung wurde mit BGBl. II Nr. 449/2001 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 geändert.

Die zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts wesentlichen Bestimmungen dieser Verordnung lauten in der für den Streitzeitraum 2002 gültigen Fassung:

"§ 1. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2. (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde

unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, anzuwenden.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind."

Unter "Einzugsbereich des Wohnortes" i.S.d. § 34 EStG 1988 ist jener Bereich zu verstehen, in dem die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Ausbildungsort zeitlich als noch zumutbar anzusehen ist (vgl. VwGH 31. 1. 2000, 95/15/0196; VwGH 14. 9. 1994, 91/13/0229).

Beträgt die Entfernung zwischen Ausbildungs(Studien)- und Wohnort weniger als 80 km und gilt die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen den beiden Orten gemäß der zu § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 ergangenen Verordnungen als zeitlich zumutbar, erfolgt die Berufsausbildung eines Kindes innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Die durch eine solche Berufsausbildung verursachten Aufwendungen können weder nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 noch - im Hinblick auf die Anordnungen in § 34 Abs. 7 EStG 1988 - nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 18.3.2003, RV/0356-/I/02; UFS [Linz], Senat 6 [Referent], 11.3.2003, RV/1360-L/02; UFS [Linz], Senat 2, 10.6.2003, RV/1297-L/02; UFS [Linz], Senat 7 [Referent], 21.3.2003, RV/1281-L/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 1.8.2003, RV/2672-W/02); UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.8.2003, RV/4232-W/02).

Nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage stellen die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz die Vermutung auf, dass hinsichtlich der in ihnen genannten Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar ist (vgl. VwGH 22. 9. 2000, 98/15/0098; VwGH 28. 5. 1997, 96/13/0109).

Da die Verordnung hinsichtlich der Nachweisführung einer eine Stunde übersteigenden Wegzeit auf die jeweilige Gemeinde (den Wohnort bzw. den Ausbildungsort) und nicht auf die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte abstellt, ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die Fahrzeit mit dem "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 71; Lohnsteuerprotokoll 2002, Punkt 1.18.3; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02); UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 18.8.2003, RV/4356-W/02, UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 5.12.2003, RV/4519-W/02, u.a.m.). In Wien ist dies im Fall des Sohnes des Bw. der Bahnhof Wien Südbahnhof (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 72.

Bei Katastralgemeinden ist auf die Ortsgemeinde abzustellen (z.B. UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 5. 12. 2003, RV/4519-W/02 zu Pottschach/Ternitz).

Maßgebend für die Bemessung der Fahrzeit ist der Familienwohnort und nicht eine allfällige Wohnung am Studienort (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 68).

Dass es sich bei der Wohnung des Sohnes in Wien entgegen den Ausführungen des Bw. nicht um einen Zweitwohnsitz handelt, sondern im Sinne des Melderechtes ein Hauptwohnsitz begründet wurde, schadet nicht, wenn unbeschadet der melderechtlichen Qualifikation der Unterkunft am Studienort der Familienwohnsitz weiter in Möllram gelegen ist.

Nähere Erhebungen zum Familienwohnsitz des Sohnes des Bw. waren jedoch entbehrlich, da bei Nichtbestehen eines gemeinsamen Familienwohnsitzes des Bw. mit seinem Sohn (und Bestehen eines gesonderten eigenständigen Wohnsitzes des Sohnes – allenfalls mit einer bereits gegründeten eigenen Familie – in Wien) eine auswärtige Berufsausbildung hinsichtlich der WU Wien schon begrifflich nicht in Betracht käme.

Der Bw. führt jedoch für seine Argumentation § 2 Abs. 3 der Verordnung betreffend auswärtige Berufsausbildung ins Treffen. Richtig ist, dass bei Schülern und Lehrlingen Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen gelten, wenn innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit besteht und für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnt wird.

Der Bw. übersieht allerdings, dass die Verordnung hier – anders als sonst – ausdrücklich von „Schülern und Lehrlingen“ spricht. Nun sind Studenten keine „Schüler“, sodass diese Bestimmung der Verordnung nicht anwendbar ist (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 73; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 23. 7. 2004, RV/0925-W/04; UFS [Innsbruck], Senat 2 [Referent], 24. 2. 2004, RV/0474-I/03; UFS [Innsbruck], Senat 2 [Referent], 8. 5. 2003, RV/0496-I/02; UFS [Linz], Senat 7 [Referent], 21. 3. 2003, RV/1281-L/02).

Der Abgabengesetzgeber differenziert durchwegs zwischen „Schülern“ und „Studenten“ bzw. „Hochschülern“: So sieht das Familienlastenausgleichsgesetz in seinen §§ 30a ff verschiedene Förderungen für einerseits Schüler und für andererseits Lehrlinge, nicht mehr aber für Studenten vor – ein Umstand, der vom Bw. selbst ins Treffen geführt wird, wenn es um die ihm erwachsenen Kosten geht.

Die Differenzierung zwischen Schülern einerseits und Studenten andererseits ist nicht unsachlich (VwGH 22. 9. 2000, 98/15/0098), zumal bei der auswärtigen Berufsausbildung auch auf das Alter des Auszubildenden Bedacht zu nehmen ist.

Der Bw. wäre im Recht, wenn § 2 Abs. 3 der Verordnung etwa lauten würde:

„(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit besteht und für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnt wird (zB Unterbringung in einem Internat).“

Es ist dem Verordnungsgeber nicht zuzusinnen, die ausdrückliche Anführung von „Schülern und Lehrlingen“ in § 2 Abs. 3 der Verordnung grundlos vorgenommen zu haben und an anderer Stelle (etwa in § 2 Abs. 1) diese nicht zu erwähnen.

Dem Bw. ist beizupflichten, dass sich seit Erlassung der Verordnung betreffend auswärtige Berufsausbildung die finanzielle Situation von Studenten und ihren Eltern verschlechtert hat. Die Freifahrt wurde für Studenten gestrichen; Studiengebühren eingeführt. Weder der Gesetzgeber noch der Verordnungsgeber haben darauf in Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung steuerlich reagiert. Es ist dem Unabhängigen Finanzsenat freilich verwehrt, hier an die Stelle des Gesetz- bzw. Verordnungsgebers zu treten und bei seiner Entscheidung entgegen den heranzuziehenden Normen Billigkeitserwägungen anzustellen.

Der angefochtene Bescheid wurde gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen. Der Grund für die Vorläufigkeit dürften in den erklärten negativen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu suchen sein.

§ 289 BAO lautet:

„§ 289. (1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen“

Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. 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.

(2) Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen (Abs. 2) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Behörden an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden."

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. *Ritz*, BAO-HB, 228).

Der Unabhängige Finanzsenat vermag nach dem bisherigen Stand der Ermittlungen nicht zu beurteilen, ob die Erlassung eines vorläufigen Bescheides zu Recht erfolgt ist oder – endgültig – entweder vom Vorliegen einer Einkunftsquelle oder vom Vorliegen steuerlicher Liebhaberei auszugehen ist. Sollte die Sachverständigkeit nicht abschließend beurteilt werden können und daher weiterhin ein Grund für eine Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides 2002 bestehen, wäre schließlich zu prüfen, ob das Vorliegen oder ob das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle den höheren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh I/2, Anm 1*).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 (LiebhabereiV 1993) liegen Einkünfte vor „*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.*

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen."

Liebhaberei ist nach § 1 Abs. 2 leg. cit. „*bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen*“

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen."

Treten bei einer zunächst eindeutig als Einkunftsquelle anzuerkennenden Betätigung nach langjähriger Gewinnphase in späterer Folge Verluste auf, ist zu prüfen, ob die Betätigung sich zu einer nach § 1 Abs. 2 leg. cit. gewandelt hat oder weiterhin unter § 1 Abs. 1 leg. cit. fällt. Hat sich die Betätigung zur Liebhaberei gewandelt, liegt – sofern die Annahme von Liebhaberei nicht widerlegt werden kann – eine Betriebsaufgabe vor. Liegt noch keine Liebhaberei vor, wird nach *Doralt/Renner, EStG, 8. Auflage, § 2 (LVO) Rz 440*, analog zu § 2 Abs 2 Liebhabereiverordnung ein Dreijahreszeitraum in Gang gesetzt werden (unwiderlegbare Vermutung für das Vorliegen von Strukturanpassungsverlusten).

Das Finanzamt wird daher zu erheben haben, ob im Berufungszeitraum hinsichtlich der Sachverständigkeit (noch) eine Einkunftsquelle vorlag. Im Hinblick auf die Verjährungsfristen erscheint eine erstmalige genauere Prüfung dieser Frage auch für die seit der Veranlagung für das Jahr 1999 vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheide geboten.

Hierbei wären neben den erzielten Einnahmen auch die geltend gemachten Aufwendungen – etwa in Hinblick auf die ständige Rechtsprechung zu Dienstverträgen mit nahen Angehörigen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm. 67 ff*) – im Berufungszeitraum und in den anderen Betätigungsjahren näher zu untersuchen.

Dem Bw. wird in diesem Ermittlungsverfahren in Wahrung des Parteiengehörs auch Gelegenheit zu einer Äußerung zu den Ermittlungsergebnissen und zur Darlegung seiner Sicht zu bieten sein.

Je nach dem Ergebnis dieser Erhebungen und Würdigung des festzustellenden Sachverhaltes wird das Finanzamt in weiterer Folge entweder

- einen endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, in welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb (in festzustellender Höhe) zu berücksichtigen sind,
- einen endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, in welchem keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb infolge Liebhaberei zu berücksichtigen sind,
- weiterhin einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, in welchem vorläufig Einkünfte aus Gewerbebetrieb (in festzustellender Höhe) zu berücksichtigen sind, oder
- einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, in welchem vorläufig keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb infolge Liebhaberei zu berücksichtigen sind,

zu erlassen haben.

Da die durchzuführenden Ermittlungen anderslautende Bescheide nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, waren die angefochtenen Bescheide (unter Einbeziehung der Berufungsvorentscheidungen) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Beilage: Niederschrift vom 21. März 2005

Wien, am 23. März 2005