



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENA

---

Außenstelle Wien  
Senat 6

GZ. RV/1425-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch die Treufinanz, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, den Gerichtsbezirk Schwechat und die Stadtgemeinde Gerasdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999, die vorläufige Einkommensteuer für das Jahr 2000 und den Verspätungszuschlagsbescheid 1999 entschieden:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 wird abgeändert. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe entsprechen der Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2002, auf die verwiesen wird und die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Ansonst wird die Berufung als unbegründet abgewiesen und bleiben die angefochtenen Bescheide unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Bw. meldete ihr Kunsthandwerk und ihren Kunsthandel am 29.9.1999 beim Finanzamt an und ersuchte um Zuteilung einer Steuernummer (DB). Wegen Nichtabgabe von Abgabenerklärungen wurde die Bw. für das Jahr 1999 geschätzt, indem Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 15.000 zum Ansatz kamen. Gegen diesen Bescheid wie auch gegen den Verspätungszuschlag 1999 wurde Berufung erhoben, der eine Abgabenerklärung beigelegt wurde. Demnach betrage der Verlust S -278.388,09. Laut Einnahmen-Ausgabenrechnung stehen den Erlösen von S 20.398 Aufwendungen von S 298.786,09 gegenüber. Hieron betragen etwa die Miete und Betriebskosten für das Verkaufslokal S 55.388,30, der Werbeaufwand S 22.047,90 und der Einkauf von Requisiten für Kunsttherapie S 37.485,17.

Umsatzsteuerrechtlich wurde keine Regelbesteuerung beantragt.

In einem Vorhalt des Finanzamtes (ESt-Akt 1999/26) wurden Mietvertrag und Nachweise über die Werbeaufwendungen und die Kosten betreffend Requisiten für Kunsttherapie abverlangt. Die Bw. beantwortete den Vorhalt dahingehend, dass der Mietvertrag mit separater Post nachgereicht werde. Es handle sich hiebei um ein Gassenlokal, das idR 3 Tage in der Woche geöffnet sei. Der Betrieb des Lokals werde von der Bw. wahrgenommen. Die Bw. sei neben dieser Tätigkeit inklusive Nachtdienste mit 20 Wochenstunden als Hebamme unselbstständig beschäftigt. Sie hätte sonst keine weitere Beschäftigung, beziehe aber auch eine Witwenpension ihres verstorbenen Gatten (ESt-Akt 1999/27).

In einer ergänzenden Vorhaltsbeantwortung nach weiteren Fragen des Finanzamtes (ESt-Akt 1999/29) wurde noch mitgeteilt, dass das Mietlokal bis Ende März 2001 geführt worden wäre. Die Bw. hätte dann dieses aus Überlastungsgründen und andererseits, weil die Erwartungen in die dort erzielbaren Umsätze nicht erfüllt wurden, schließen müssen. Sie hätte in dieser Zeit als Künstlerin einen Auftrag von der Kirche für die Herstellung von 2 Statuen erhalten, die jetzt fertiggestellt worden wären. Außerdem erzielle sie Umsätze aus dem Verkauf von Bildern. Ansonsten erzielle sie neben ihren Einkünften als Hebamme Einkünfte aus Kunsttherapie sowie Partnerseminaren und seit kurzem versuche sie nebenbei, Kosmetikprodukte zu vertreiben (ESt-Akt 1999/28).

Das Finanzamt erließ hierauf eine abändernde Berufungsvorentscheidung, mit welcher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null festgesetzt wurden. Begründend führt das Finanzamt aus, dass eine Betätigung, sollte sie als Einkunftsquelle angesehen werden, objektiv ertragsfähig sein müsse. Liebhaberei sei bei Betätigungen anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung

begründeten Neigung zurückzuführen seien (§ 1 Abs 2 LVO). Im konkreten Fall hätte die Bw. 1999 Einnahmen iHv S 20.398 und im Jahr 2000 solche von S 22.740 aus dem Verkauf selbst erzeugter Kunsthändler erzielt. Die Verluste aus der in Rede stehenden Tätigkeit wären für das Jahr 1999 mit S –278.388 und für das Jahr 2000 mit S –286.176 (bei Gesamtaufwendungen iHv S 308.916,40) ausgewiesen worden. Nach Auffassung des Finanzamtes bestünde bei gegenständlicher Tätigkeit durchaus im besonderen Maße ein Bezug zur privaten Lebensführung und haben daher auch die Verluste ihre Ursachen primär in der privaten Lebensführung, zumal auch die Deckung der Lebenshaltungskosten durch die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte gewährleistet seien. Da aufgrund dieser Überlegungen das Vorliegen von Liebhaberei zwar wahrscheinlich, aber ungewiß ist, ergehen die Bescheide lt. Berufungsvorentscheidung gem § 200 BAO vorläufig.

Lt. Einnahmen-Ausgaben Rechnung 2000 beträgt die Miete für das Geschäftslokal S 66.393 (Energie S 10.525,65), der Werbeaufwand S 34.600 und der Einkauf von Requisiten für Kunsttherapie S 9.489,21. Selbst die Telefonaufwendungen (S 20.440) erreichen fast die Höhe der erzielten Einnahmen.

Auch für dieses Jahr brachte das Finanzamt für die strittige Betätigung Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 0 zum Ansatz, wobei der Erstbescheid vorläufig erging.

In der Berufung wehrt sich die Bw dagegen, Liebhaberei aufgrund der Tatsache von Verlusten anzunehmen, zumal Verluste in der Anfangsphase eines Unternehmens nichts außergewöhnliches seien und vorliegend durch die Kosten des Verkaufslokales und den Werbungskosten geprägt wären. Diesen stand ein zu geringer Umsatz aus dem Verkauf gegenüber, weshalb das Verkaufslokal aus wirtschaftlichen Überlegungen schließlich wieder aufgegeben worden wäre. Die zunächst gehegte Hoffnung, aus dem gewählten Standort einen profitablen Handel mit kleinen Kunstgegenständen zu betreiben, hätte sich leider nicht bewahrheitet. Wäre das Unternehmen, wie vom Finanzamt unterstellt, rein aus privater Leidenschaft erfolgt, wäre ein solcher Schritt sicher nicht gesetzt worden. Aufgrund der gewählten Gewinnermittlungsart (EAR) entstünde von Haus aus zunächst ein hoher Verlust, da die zugekauften Handelswaren bei Ankauf sofort aufwandswirksam werden und sich erst bei Verkauf der Ware herausstelle, ob ein Gewinn erzielt werden könne. Das alleinige Abstellen auf die erzielten Verluste in den ersten 1,5 Jahren sei daher kein zielführendes Unterfangen. Die bescheidmäßige Entscheidung berücksichtige auch nicht die vielfältige unternehmerische Betätigung der Bw., die von Handelstätigkeit über Dienstleistungen (Kunsttherapie) bis zu Auftragsarbeiten als Künstlerin reichen. All diese Betätigungsgebiete wären für eine Liebhabereibetrachtung eigens zu qualifizieren und zu bewerten. Insb. könne die von der Bw. betriebene Handelstätigkeit, welche den überwiegenden Teil der Aufwendungen mit dem

Verkaufslokal verursacht hätte, nicht einfach als typische Liebhaberei qualifiziert werden, sondern sei eine typisch unternehmerische Betätigung. Hier wäre in der bekämpften Entscheidung eine falsche Qualifizierung vorgenommen worden.

Der Berufung beigelegt ist ein Konvolut von Belegen iZm der strittigen Betätigung. Lt. der vom Finanzamt übermittelten Einkommensteuererklärung 2001 wurde aus der strittigen Tätigkeit wiederum ein Verlust, diesmal iHv S –309.514,37 erklärt. Der Gesamtaufwand 2001 macht bei Einnahmen von S 68.132,35 S 377.646,72 aus, davon der Mietaufwand S 27.617,47, der Telefonieraufwand S 31.619,75 und der Werbeaufwand S 45.616,83.

Im Zuge eines per Fax übermittelten Vorhaltes wurde die Bw. aufgefordert, die Höhe der Einkünfte 2002 und 2003 bekanntzugeben, eine Prognoserechnung vorzulegen, die Einnahmen 1999 und 2000 hinsichtlich der behaupteten strittigen Betätigungsfelder (Verkauf von Kunstgegenständen, Kunsttherapie, Verkauf eigener Kunstwerke) aufzuschlüsseln und die diesbezüglichen Ausgangsrechnungen vorzulegen.

Die Bw. ging in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 30.4.2004 auf die gestellten Fragen nur teilweise ein. Es wurden weder die Einkünfte 2002 und 2003 bekanntgegeben, noch eine Prognoserechnung, noch die Ausgangsrechnungen vorgelegt. Die Bw. hätte in ihrem Verkaufslokal, in welchem sie Geschenkartikel wie Puppen, Kerzen, kleine Bilder, Mühlsteine und Bastelmaterial verkauft hätte, 1999 eröffnet und nach sehr bescheidenem Erfolg, nachdem sie mit einer Werbeoffensive den Umsatz ankurbeln wollte, Ende Februar 2001 das Lokal dem Eigentümer zurückgegeben und die Geschäftstätigkeit eingestellt. Im Jahre 2001 wäre ihr die Möglichkeit geboten worden, bestimmte Kosmetikprodukte im Rahmen von Parties zu vertreiben. Der Anfangsverlust im Jahre 2001 ergäbe sich im wesentlichen aus dem Aufbau eines kompletten Produktsortiments, von dem nur ein Teil hätte verkauft werden können (der Verkauf wäre deutlich unter den Erwartungen geblieben). Die Einkünfte aus künstlerischer Betätigung hätten aus dem Verkauf von selbstbemalten Gemälden sowie Bronzefiguren, die nach ihren Entwürfen gegossen worden wären, bestanden. Sie hätte – was bislang nicht entsprechend dargestellt wurde – auch selbständige Einnahmen aus Hebammentätigkeit. Die nicht direkt zuordenbaren Ausgaben für die Hebammentätigkeit sollten streng genommen auf die unselbständigen und selbständigen Einkünfte aufgeteilt werden und teils als Werbungskosten, teils als Betriebsausgaben in Ansatz gebracht werden. Diese Aufteilung wäre bislang, der Einfachheit halber, unterlassen worden. Die Tätigkeit als Kunsttherapeutin hätte die Bw. erst im Jahre 2000 begonnen. Die ersten Einnahmen aus 9 Therapiestunden hätte sie im Jahre 2001 erzielt. Im Jahre 2002 hätte sie bereits 52 Therapiestunden verrechnet, jedoch auch viele Patienten unentgeltlich betreut. Sie hoffe, dass die Honorierbereitschaft zunehme, dass sich ihre Therapieerfolge herumsprächen und sich

die Einnahmen vervielfachen. Der Vorhaltsbeantwortung beigelegt sind Einnahmen-Ausgabenrechnungen 1999 bis 2001, die mit den ursprünglich vorgelegten Erklärungen teils in Widerspruch stehen. Die Betätigungsfelder wurden von der Bw. wie folgt aufgeschlüsselt (die Aufwendungen wurden dabei großteils prozentuell auf die Betätigungsfelder aufgeteilt):

	1999, öS	2000, öS	2001, öS
<b>Erlöse Handel</b>	12.777,97	6.960,01	0,00
Kosmetikvertrieb			38.815,35
Aufwand lt. Bw.	<u>-245.195,83</u>	<u>-203.215,36</u>	<u>-181.233,88</u>
<b>Einkünfte lt. Bw.</b>	<b>-232.417,86</b>	<b>-196.255,35</b>	<b>-142.418,53</b>
			<b>-24.679,58</b>
<b>Erlöse Kunst</b>	7.619,99	33.080,00	13.770,00
Aufwand lt. Bw.	<u>-9.331,00</u>	<u>-51.042,27</u>	<u>-65.446,49</u>
<b>Einkünfte lt. Bw.</b>	<b>-1.711,01</b>	<b>-17.962,27</b>	<b>-51.676,49</b>
<b>Erlöse Hebamme</b>	0,00	2.700,00	7.310,00
Aufwand lt. Bw.	<u>-29.583,93</u>	<u>-20.237,01</u>	<u>37.953,51</u>
<b>Einkünfte lt. Bw.</b>	<b>-29.583,93</b>	<b>-17.537,01</b>	<b>-30.643,51</b>
<b>Erlöse Therapie</b>	0,00	0,00	8.237,00
Aufwand lt. Bw.	<u>0,00</u>	<u>33.735,87</u>	<u>45.399,16</u>
<b>Einkünfte lt. Bw.</b>	<b>0,00</b>	<b>-33.735,87</b>	<b>-37.162,16</b>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bw.	-263.712,80	-265.490,50	-286.580,27
Hievon Einnahmen in Summe	20.397,96	42.740,00	68.132,35
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Erkl.	-278.388,09	-286.176,40	-309.514,37
Einnahmen lt. Erklärung	20.398,00	22.740,00	68.132,35

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle bei einem Kunsthändel bei Verkauf auch eigener Kunstwerke wie auch Kunsttherapie.

Gem § 2 Abs 4 EStG sind Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss definiert, womit aufgrund der positiven Umschreibung der Einkünfte grundsätzlich solche zu verstehen sind, die innerhalb eines bestimmten Beobachtungszeitraumes zu einen Gesamt(-überschuss)gewinn führen.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Einkünfte mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs 1 LVO) und solche mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO), worunter insb. Hobby-, Neigungs- und Freizeittätigkeiten fallen. *Liebhaberei ist nach letztzitierter Bestimmung 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 einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind.*

Die Unterscheidung zwischen § 1 Abs 1 und § 1 Abs 2 Tätigkeiten hat insoferne Bedeutung, als bei § 1 Abs 2 Tätigkeiten keine Anlaufverluste zustehen und auch umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei aussprechbar ist (siehe Neuber, Kompaktfassung des Liebhabereirechts, ÖStZ 2001 S 34), die Beweislast einer Einkunftsquelle den Stpf. trifft (VwGH 24.4.1997, 94/15/0012, ÖStZB 1998, 232) und bei vorläufigen Bescheiden auch ein Nullansatz von Einkünften möglich ist (VwGH 21.6.1994, 93/14/0217, ÖStZB 1995, 175 und 12.8.1994, 94/14/0025, ÖStZB 1995, 252).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz erkennt in der vorliegenden Betätigung eine solche gem § 1 Abs 2 LVO, also eine solche mit Liebhabereivermutung. Dies aus folgenden Gründen: Ob eine Tätigkeit als Künstler typisch erwerbswirtschaftlich oder typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfanges zu beurteilen. Für eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung spricht die hauptberufliche Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit auf Grundlage einer gehobenen künstlerischen Ausbildung. Bei nebenberuflicher Ausbildung einer künstlerischen Tätigkeit wird – unabhängig von den personellen Verhältnissen – objektiv aufgrund von Art und Umfang im Regelfall eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, vorliegen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei S 342). Entscheidend ist nach diesen Autoren, ob anhand objektiver Umstände (Kriterien) eine nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht bzw. objektive Ertragfähigkeit vorliegt. Wendet man diese Rechtsansicht auf den vorliegenden Fall an, so betreibt die Bw. als hauptberufliche Hebamme, die auch mit einer Witwenpension versorgt ist, den strittigen Kunsthandel mit dem Verkauf auch eigener Kunstwerke nebenberuflich.

Eine Beschäftigung mit den schönen Künsten, die außerhalb bestehender Haupteinkunftsquellen stattfindet und in der Freizeit bzw. als Hobby ausgeübt wird, entspringt aus einer Neigung heraus und ist nach herrschender Ansicht eine § 1 Abs 2 LVO Tätigkeit (oa

Rauscher/Grübler S 51, S 52, wo auch der Handel mit Kunstwerken angeführt ist). Kann sich doch die Bw. aufgrund anderer Einkunftsquellen einen derartigen Verlustbetrieb leisten (VwGH 22.4.1998, 96/13/0189, ÖStZB 1999, 20). Entgegen der Ansicht der Bw. ist ein kleiner Kunsthandel sehr wohl als eine typische Neigungstätigkeit anzusehen (siehe hiezu Herzog/Zorn, letztgenannter Richter des VwGH, das neue Liebhabereirecht, RdW 1990, 265; Christa Lattner, Ecolex 1990, 569 oder VwGH 26.4.2000, 94/14/0103, ÖStZB 2001, S 213 zu einem pensionierten Kunst- und Antiquitätenhändler, der - vergleichbar mit der Bw. - auch Maler ist).

Zur Frage, ob der Kunsthandel, der Verkauf eigener Kunstwerke und die Kunsttherapie als Beurteilungseinheit oder als je unterschiedliche Beurteilungseinheiten anzusehen sind, ist auf die erstmals vorgelegte einheitliche Einnahmen-Ausgabenrechnung zu verweisen, die all diese Tätigkeiten zusammenfasst. Warum sollte der UFS von dieser Erstangabe, die einen höheren Wahrscheinlichkeitsgrad hat als nachfolgende Sichtweisen (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244, ÖStZB 1997, 38; 1.10.1991, 90/14/0189, ÖStZB 1992, 257), abgehen, wenn die Bw. selbst anfangs von einer Beurteilungseinheit ausging. Die Tatsache, dass die Bw. auch eigene Kunstwerke verkauft, lässt einerseits auf Neigung schließen, andererseits auf die Vermischung der Verkaufstätigkeit mit der künstlerisch ausgerichteten Tätigkeit, die sich - einschließlich der Kunsttherapie - als Einheit darstellt, auch schon ob der nur im kleinen Umfang betriebenen Tätigkeiten. Ist doch eine - auch organisatorische - Spaltung von verschiedenen Tätigkeiten erst ab einer gewissen Größe rationell und wirtschaftlich sinnvoll.

Die behördliche Absicht zur Vorlage der Ausgangsrechnungen lag auch darin begründet, um anhand der Rechnungsnummern und den in Rechnung gestellten Lieferungen und sonstigen Leistungen Rückschlüsse auf die behaupteten selbständigen Beurteilungseinheiten ziehen zu können. Indem jedoch die Vorlage der Ausgangsrechnungen unterblieb, sieht sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei der Annahme einer Beurteilungseinheit bestätigt.

Die Art und Weise, wie die Bw. ihren Betrieb geführt hat, lässt an der objektiven Ertragfähigkeit Zweifel auftreten, wenn man in den beiden Streitjahren das Verhältnis der Einnahmen (6,8% 1999; 7,3% 2000 bzw. 7,2% 1999 und 13,86% 2000 lt. Vorhaltsbeantwortung) zu den Ausgaben betrachtet und schon allein Werbeaufwand und Telefonspesen die Einnahmen bei weitem überschreiten. Auch das Jahr 2001 lässt einen Trendwandel nicht erkennen.

Nach ständiger Rechtsprechung ist von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen, wenn bereits die Fixkosten höher als die erzielten oder erzielbaren Einnahmen sind (VwGH 21.6.1994, 93/14/0217 und 12.8.1994, 94/14/0025, ÖStZB 1995 175 und 252; 29.6.1995, 93/15/0225 und 23.1.1996, 95/14/0137, ÖStZB 1996, 183 und 551; 23.4.1998, 96/15/0014, ÖStZB 1999, 18).

Im vorliegenden Fall sind in den Streitjahren bereits die Mietkosten (1999 S 55.388 bzw. S 62.026,52 lt. Vorhaltsbeantwortung, 2000 S 66.393 bzw. S 79.672 lt. Vorhaltsbeantwortung) wesentlich höher als die erzielten Einnahmen (das sind 1999 S 20.398 und 2000 S 22.740 bzw. S 40.040 lt. Vorhaltsbeantwortung ohne Hebammentätigkeit). Zwar hat die Bw. in der Folge das Mietlokal aufgegeben und sind ab 2001 die Mietkosten gesunken, doch ändert dies nichts an den zu betrachtenden beiden Streitjahren, anhand derer objektiv zu beurteilen ist, ob die Tätigkeit der Bw. eher eine solche mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs 1 LVO) oder eine solche mit Liebhabereivermutung ist (§ 1 Abs 2 LVO). Die Einbeziehung der Entwicklung der Einkünfte im Folgejahr 2001 lässt eine zu einem Gesamtgewinn tendierende Einkunftsquelle nicht erkennen. Die Verluste machen in den Streitjahren über eine halbe Million öS aus und sind für die nunmehr ohne Geschäftslokal eingeschränkte Kunst(-therapie)-Tätigkeit der Bw. so beträchtlich (VwGH 30.9.1998, 97/13/0085, ÖStZB 1999, 341), dass seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein Erreichen der Gesamtgewinnzone für unrealistisch gehalten wird.

Wenn nun die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vorbringt, dass weitere, bislang - der Einfachheit halber - nicht gesondert angeführte Betätigungsfelder im Rechenwerk enthalten sind, wie selbständige Hebammentätigkeit, so ist dieses Vorbringen in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) als nicht nachgewiesene, reine Schutzbehauptung zu betrachten.

Hat doch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Vorlage sämtlicher Ausgangsrechnungen verlangt, um anhand derer eine konkrete Zuordnung zu den Betätigungsfeldern vornehmen zu können. Indem derartige Ausgangsrechnungen jedoch nicht vorgelegt wurden, zweifelt die Abgabenbehörde zweiter Instanz am Vorliegen von selbständigen Hebammeneinkünften und wird die oa Judikatur des höheren Wahrheitsgehaltes von Erstangaben, die im vorliegenden Fall die Hebammeneinkünfte nicht enthalten, verwiesen. Wurde doch auch in der Berufung gegen die Einkommensteuer 1999 wie folgt ausgeführt: "*Die Bw. ist neben dieser Tätigkeit inklusive Nachtdienste mit 20 Wochenstunden als Hebamme unselbständig beschäftigt. Sie hat sonst keine weitere Beschäftigung*". Von selbständigen Hebammeneinkünften war also damals noch keine Rede. Darüberhinaus lägen bei allfälligen selbständigen Hebammeneinkünften Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor, die als eigenständige Einkunftsart gesondert anzuführen gewesen wären und mit dem gewerblichen Betrieb eines kleinen Kunsthändels nichts zu tun haben. Diesbezügliche Unwissenheit kann bei der steuerlich vertretenen Bw. nicht angenommen werden. Abgesehen davon wurden die mit selbständigen Hebammentätigkeit behaupteten Aufwendungen von der steuerlichen Vertretung lediglich im nachhinein konstruiert, indem ein Prozentsatz auf die jeweiligen Aufwandsposten angewendet wurde.

Auf den Kosmetikhandel einzugehen erübrigts sich, da diese weitere Verlusstätigkeit im Jahre 2001 begründet wurde und auf die beiden Streitjahre sohin keinen Einfluß hat. Diesbezüglich ist zu prüfen, ob eine von vornherein defizitäre Privatgeschäftsvermittlung vorzuliegt, mit der sich ab 2001 das Finanzamt auseinanderzusetzen haben wird (siehe hiezu ÖStZ 1995, 121 iZm § 2 Abs 2 letzter Satz LVO).

Das Betätigungsfeld der Kunsttherapie fällt, was den Aufwand 2000 anbelangt (Einnahmen wurden erst außerhalb der Streitjahre 2001 erzielt), unter die schon oben ausgeführte Beurteilungseinheit.

Da der Senat von einer § 1 Abs 2 LVO Tätigkeit ausgeht, womit die Beweislast für den Nachweis des Vorliegens einer Einkunftsquelle bei der Bw. liegt, sie jedoch im Laufe des Verfahrens diesen Nachweis, wie oben ausführlich ausgeführt, nicht erbringen konnte und auch keine Prognoserechnung für die Folgejahre trotz ausdrücklicher Aufforderung vorlegte, besteht infolge Gewißheit hinsichtlich des Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle kein Anlass, den im Jahre 1999 ergangenen endgültigen Erstbescheid in eine vorläufige, zweitinstanzliche Abgabenfestsetzung abzuändern (was als Ermessensentscheidung möglich wäre; VwGH 20.11.1989, 88/14/0230, ÖStZB 1990, 181). Die Endgültigerklärung der vorläufigen Abgabenfestsetzung 2000 ist Angelegenheit des Finanzamtes (siehe VwGH 26.1.1994, 92/13/0097, ÖStZB 1994, 751).

Die Abweisung des strittigen Verspätungszuschlages stützt sich, wie schon der angefochtene Bescheid, auf § 295 Abs 3 BAO, zumal er an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe infolge der akzessorischen Wirkung angepaßt wurde. Eine Berufung dagegen ist gem § 252 Abs 3 BAO abzuweisen (Ritz, BAO-Kommentar § 135 Kz 18). Dass der Verspätungszuschlag dem Grunde nach zu Recht festgesetzt wurde, ist aufgrund der unbestrittenen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen 1999 als erwiesen anzusehen.

Wien, 5. Mai 2004