



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 9

GZ. RV/0374-G/05

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Szabo & Partner Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 1210 Wien, Floridsdorfer Hauptsr. 29/5, vom 14. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch HR Dr. Karl Beck, vom 11. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Bw ist Architekt. Strittig ist, ob die in den Jahren 2001 und 2002 erzielten negativen Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit als "Autor, Schriftsteller, Vortragender und Hersteller von Dokumentationen mit Fotografien" wegen Liebhaberei steuerlich unbeachtlich sind.

Für die Jahre 1998 und 1999 (Vorjahre im Verwaltungsakt nicht vorhanden) erklärte der Bw Einkünfte aus einer Tätigkeit als freier Mitarbeiter in Architekturbüros. Zu diesem Zweck reichte er jährlich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein, ohne zwischen der Tätigkeit als freier Mitarbeiter und anderen Tätigkeiten zu trennen.

Im Jahr 1999 gab der Bw die Tätigkeit als freier Mitarbeiter auf und beteiligte sich an zwei Architektur-Gesellschaften (KEG und GesbR).

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 12. Oktober 2001 (Vorhalt vom 12. August 2001 zur Steuererklärung 1999) gab der Bw ua an, er sei neben seiner Tätigkeit für die Architektur-Gesellschaften auch als Autor, Schriftsteller, Vortragender und Hersteller von

Dokumentationen mit Fotografien tätig. Die Frage des Finanzamtes, was aus seinem Büro in der A-Strasse geworden sei, beantwortete der Bw dahingehend, dass er seine "eigene" selbständige Tätigkeit seit Ende 1999/Anfang 2000 in der B-Strasse ausübe.

Für das Jahr 2000 erklärte der Bw ua. negative Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit im Betrag von 20.224,64 S, wobei Einnahmen im Betrag von 3.961,07 S Ausgaben im Betrag von -24.185,71 S gegenüberstehen.

Am 4. Juli 2002 versendete das Finanzamt einen Vorhalt an den steuerlichen Vertreter des Bw mit folgendem Inhalt:

Wie weit sind Sie im Jahr 2000 noch als Einzelunternehmer tätig gewesen bzw. weiterhin tätig. In welcher Form folgt die Trennung der Betriebsausgaben Einzelunternehmer/ARGEN? Um Stellungnahme wird gebeten.

Mit Schreiben vom 12. August 2002 führt der steuerliche Vertreter aus, der Bw sei im Jahr 2000 als Autor von Beiträgen für diverse Fachliteratur tätig gewesen. Hierbei handle es sich um einen Beitrag in einem deutschen Fachbuch und einen Artikel in einer österreichischen Fachzeitschrift für Architektur. Zu diesem Zweck seien Recherchen, Gespräche, Fotodokumentationen und Reisen erforderlich gewesen. Es seien auch die üblichen Kosten für Bürobetrieb und Kommunikation angefallen. Weitere Ausgaben seien Fahrtkosten gewesen, die nicht von der Architekturgesellschaft (KEG) übernommen würden wie zB 80% der Kosten für die Jahresnetzkarte der Wiener Linien.

Für das Jahr 2001 erklärte der Bw ua. negative Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit im Betrag von -51.147,23 S, wobei Einnahmen im Betrag von 800 S Ausgaben im Betrag von -51.947,23 S gegenüberstehen.

Für das Jahr 2002 erklärte der Bw ua. negative Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit im Betrag von -1.094 €, resultierend aus Ausgaben für Abschreibung Anlagevermögen, Reise- und Fahrtspesen, Telefongebühren, Büromaterial, Fachliteratur sowie Spesen des Geldverkehrs. Einnahmen erzielte der Bw nicht.

Am 6. September 2004 versendete das Finanzamt einen Vorhalt an den steuerlichen Vertreter des Bw ua. folgenden Inhalts:

Sie werden gebeten mitzuteilen, inwieweit Herr X als Autor diverser Fachzeitschriften für Architektur Einnahmen erzielen wird?

In der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Oktober 2004 führt der Bw dazu im Wesentlichen aus, er habe im April 2002 infolge Übermüdung einen folgeschweren Verkehrsunfall verursacht. Damit im Zusammenhang stehe auch seine berufliche Entwicklung. Er habe im Sommer 2002 mehrere Wochen in einem Rehabilitationszentrum verbracht. Auch heute noch sei die Funktionsfähigkeit seiner linken Hand eingeschränkt und er habe seine ursprüngliche Leistungsfähigkeit noch nicht wiedererlangt. Ab Herbst 2002 habe er ein äußerst aufwendiges und mit vielen Schwierigkeiten behaftetes Projekt zu leiten begonnen, das nicht nur für ihn

sondern auch für seine Architektur-Gesellschaft zu einer existenziellen Frage zu werden gedroht habe. Diese beiden Ereignisse hätten dazu geführt, dass mit einer ab nächsten Jahr anstehenden Neuorientierung und dem Abschluss des genannten Projekts "dieser Einnahmezug" wieder verstärkt in Angriff genommen werde.

Für das Jahr 2003 erklärte der Bw ua. negative Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit im Betrag von -685,51 €, resultierend aus AfA Anlagevermögen, Reise- und Fahrtspesen, Buchwert abgegangener Anlagen sowie Übrige Aufwendungen/Betriebsausgaben. Abgesehen von Erlösen für Anlagevermögen erzielte der Bw keine Einnahmen.

Mit den hier angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vom 11. Jänner 2005 versagte das Finanzamt dem Bw die Ausgleichsfähigkeit der Verluste aus der strittigen Tätigkeit und begründet dies wie folgt:

Da die journalistische Tätigkeit offensichtlich nicht mehr geeignet ist Gewinne zu erzielen können die geltend gemachten Ausgaben nicht anerkannt werden.

Dagegen wendet sich der Bw mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 14. Februar 2005 und bringt vor, seine Haupteinnahmequelle sei bis jetzt wohl aus seiner Stellung als mitarbeitender Kommanditist bei der KEG gewesen. Ende 2004 sei er ausgeschieden. Er befinde sich in einer Phase der beruflichen Umorientierung. Es zeichne sich aber ab, dass er in Zukunft verstärkt journalistischen Tätigkeiten und Vortragstätigkeiten auf dem Gebiet der Architektur erbringen werde. Daher werde sich aus der journalistischen Tätigkeit wahrscheinlich ein Gewinn ergeben.

Seine abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 25. Februar 2005 begründet das Finanzamt wie folgt:

Laut Ihren Ausführungen wird sich aus der journalistischen Tätigkeit wahrscheinlich erst ab 2005 ein Gewinn ergeben.

Da in den Jahren 2002 und 2003 diese Tätigkeit nicht oder nur in ganz geringem Umfang ausgeübt werden konnte, kann für diese Jahre auch keine Einkunftsquelle vorliegen.

Mit Schreiben vom 18. März 2005 beantragt der steuerliche Vertreter des Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bringt ergänzend vor, es sei nicht darauf abzustellen, ob mit einer Tätigkeit in jedem Jahr ein Gewinn erzielt werden könne, sondern eine Einkunftsquelle liege dann vor, wenn die Tätigkeit so ausgeübt werde, dass sie dazu geeignet sei, Gewinne zu erzielen. Dies sei beim Bw der Fall. Bei den Verlusten 2002 und 2003 handle es sich um Anlaufverluste.

Das Finanzamt legt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Juli 2005 zur Entscheidung vor.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO 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 Berufungsfall hat das Finanzamt – unbesehen der Vorhalte, deren Fragestellungen wenig zielgerichtet erscheinen - solche Ermittlungen unterlassen.

Das Finanzamt hätte nämlich ermitteln müssen, wann der Bw mit seiner Tätigkeit als "Autor, Schriftsteller, Vortragender und Hersteller von Dokumentationen mit Fotografien" tatsächlich begonnen hat (wobei der Beginn mit dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben bzw. Aufwendungen anzunehmen ist).

Auch hätte es – besonders im Hinblick auf die zeitweilige Einnahmenlosigkeit - ermitteln müssen, ob bzw. inwieweit der Bw auch Ausgaben (Aufwendungen) geltend gemacht hat, die nicht durch diese bzw. eine Tätigkeit veranlasst waren (somit keine Betriebsausgaben sind) oder gemäß § 20 EStG 1988 nicht hätten abgezogen werden dürfen.

Weiters hätte es ermitteln müssen, wie der Bw die Tätigkeit als "Autor, Schriftsteller, Vortragender und Hersteller von Dokumentationen mit Fotografien" in den einzelnen Jahren nach ihrer Art und Ihrem Umfang ausgeübt hat, um beurteilen zu können,

- welche der genannten Tätigkeitsfelder der Bw tatsächlich ausgeübt hat,
- falls er mehrere dieser Tätigkeitsfelder ausgeübt hat, ob es sich bei der Tätigkeit als "Autor, Schriftsteller, Vortragender und Hersteller von Dokumentationen mit Fotografien" um eine oder mehrere gesondert zu beurteilende Tätigkeiten handelt,
- falls einzelne Tätigkeitsfelder bisher einnahmenlos geblieben sind, ob sich der innere Entschluss des Bw zur Einnahmenerzielung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und er zielstrebig darauf hingearbeitet hat,
- ob es sich dabei um eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993) oder – als Freizeitbeschäftigung mit fachlichem Hintergrund – bloß um eine Betätigung, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen ist (§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993), handelt.

Auf Grundlage dieser Ermittlungsergebnisse hätte das Finanzamt dann ermitteln müssen, welchen Plan der Bw bezüglich dieser Tätigkeit gehabt hat und wie sie sich zukünftig entwickeln wird. Dazu hätte das Finanzamt den Bw zur Abgabe einer Prognoserechnung auffordern müssen. In dieser Prognoserechnung hätte der Bw in Erfüllung seiner Mitwirkungsverpflichtung einerseits die bis zum Prognosezeitpunkt tatsächlich erzielten und die zukünftig zu erwartenden steuerlichen Ergebnisse auszuweisen gehabt. Der Bw hätte dafür die steuerlichen Ergebnisse der vor dem Jahr 2000 liegenden Kalenderjahre zu isolieren gehabt (bis 1999 vermengt mit den steuerlichen Ergebnissen aus der Tätigkeit als freiberuflicher Mitarbeiter bei einem Architekturbüro).

Auf Grundlage dieser Ermittlungsergebnisse kann erst beurteilt werden,

- ob die Betätigung, wenn sie typischerweise der Lebensführung zuzurechnen ist (§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993), nach der tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt und ob der Bw vor Erzielung eines Gesamtgewinnes die Art der Betätigung zwischenzeitig geändert hat oder zukünftig ändern wird,
- ob beim Bw, wenn die Betätigung typisch erwerbswirtschaftlich ist (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993), rückblickend eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht (im Sinne eines steten Strebens nach Gewinn) nach außen zu erkennen ist (insbesondere er sich jederzeit erwarten konnte, in einem angemessenen Zeitraum einen Gesamtgewinn zu erzielen).

In jedem Fall hätte das Finanzamt auch zu ermitteln gehabt, inwieweit und wie lange der Bw durch seinen Unfall (Unabwägbarkeit) tatsächlich an der Ausübung der Tätigkeit als "Autor, Schriftsteller, Vortragender und Hersteller von Dokumentationen mit Fotografien" gehindert war.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte es in der Hand, Abgabenansprüche zu realisieren, gleichzeitig aber den mit der Geltendmachung solcher Ansprüche verbundenen Aufwand zu ersparen. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden (vgl. UFS 3. Jänner 2005, RV/0338-I/04).

Da das Finanzamt Ermittlungen erheblichen Umfangs unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, war die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen.

Graz, am 3. August 2005