



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.St., vertreten durch SENTENTIA Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 1120 Wien, Ehrenfelsgasse 3, vom 9. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 30. Oktober 2000 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe beträgt, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2001:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	617.506,00 S	Einkommensteuer	208.033,64 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-115.701,20 S
				92.332,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				6.710,03 €

Die Einkommensteuer war bereits fällig

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 16. Mai 2000 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 beim Finanzamt ein. Darin machte er Sonderbetriebsausgaben in Zusammenhang mit der "Fa C. GesbR" (Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien, St.Nr. X) iHv.

6.230,00 S geltend. Weiters hat er angegeben, dass er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von 2 pensionsauszahlenden Stellen bezogen hat. Schließlich hat er noch auf die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hingewiesen.

In der Beilage zur Einkommensteuer 1999 wurden die Sonderbetriebsausgaben wie folgt aufgeschlüsselt:

"Sonderbetriebsausgaben 1999 betreffend Fa. C. GesbR.

1. Reisekosten

Kosten für eine Fahrt Linz-Wien-Linz (L-W-L) bei 10 Std. Abwesenheit

<i>Bahnfahrt</i>	<i>S 270,-</i>
<i>2x Strb. Linz</i>	<i>36,-</i>
<i>U-Bahn Wien</i>	<i>40,-</i>
<i>Taggeld</i>	<i>300,-</i>
	<i>S 646,-</i>
<i>24. 3. Umweltticket 99</i>	<i>S 350,-</i>
<i>24. 3. L-W-L Se.</i>	<i>646,-</i>
<i>21. 4. L-W-L Se. FA.8.16.17Bk.</i>	<i>646,-</i>
<i>15. 6. L-W-L Se.</i>	<i>646,-</i>
<i>2. Telefonkosten lt. Beilage 30 % von S 13.139,28 für Telefonate mit Se. Wien FA. 8.16.17. Bk., Wien Dr. La., Salzburg FL.Dir. Wien/NÖ/Bgld</i>	<i>3.942,-</i>
	<i>S 6.230,-"</i>

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 30. Oktober 2000 wurde die Einkommensteuer für 1999 mit 89.644,00 S festgesetzt. Das Finanzamt berücksichtigte negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. - 6.230,00 S, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iHv. 569.457,00 S und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. 51.464,00 S. In Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führte das Finanzamt in der Begründung, da die Osmoseanlage eine Instandsetzungsaufwendung darstelle, seien diese Kosten auf 10 Jahre zu verteilen. Die Aufwendungen für Karniesen und die Gartenhütte stellten aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter dar und seien daher auch auf die Nutzungsdauer von 5 Jahren anzusetzen.

In der gegenständlichen Berufung vom 25. November 2000 führte der Bw. aus, die Kosten für die Elektroosmoseanlage/Mauerentfeuchtung würden vom Finanzamt als Instandsetzungsaufwendung gewertet und auf 10 Jahre aufgeteilt. Die Firma K. gebe jedoch nur eine 5-jährige Garantie. Es sei daher sehr unsicher, ob das Gerät 10 Jahre Lebensdauer besitze. Das Gerät

sei erst seit kurzem auf dem Markt. Es wurde daher beantragt, das Gerät als Anlagevermögen zu deklarieren und auf 5 Jahre abzuschreiben. Weiters hätte er irrtümlich bei der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht angekreuzt und er beantrage den Betrag zu berücksichtigen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2001 wurde der angefochtene Bescheid abgeändert und die Einkommensteuer mit 92.332,00 S festgesetzt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit 0,00 S angesetzt, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit mit 569.457,00 S und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 51.464,00 S. In der Begründung führte das Finanzamt aus, der Alleinverdienerabsetzbetrag hätte nicht berücksichtigt werden können, da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 30.000,00 S seien. Der Berufung betreffend die Elektroosmoseanlage werde stattgegeben. Die Nettoanschaffungskosten würden auf die Nutzungsdauer von 5 Jahren verteilt. Es ergebe sich daher eine Jahres-AfA iHv. 10.176,00 S. Da das Wirtschaftsgut erst in der 2. Jahreshälfte angeschafft wurde, könnte im Jahr 1999 nur die Halbjahres-AfA in der Höhe von 5.088,00 S berücksichtigt werden. Die Sonderbetriebsausgaben betreffend die Firma C. GesbR seien nicht anzuerkennen. Auf die Begründung der Vorjahresbescheide wurde verwiesen.

Der Bw. brachte mit Schreiben vom 9. April 2001 einen Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 ein. Zur Begründung wurde ausgeführt: Das Finanzamt hätte die Sonderbetriebsausgaben des Bw., der in den Einkommensteuererklärungen geltend gemacht hat und die auch bei der Veranlagung der Vorjahresbescheide rechtskräftig berücksichtigt worden seien, nicht anerkannt. Als Begründung teile das Finanzamt lediglich mit, dass nach Mitteilung des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien keine Feststellungsbescheide zu erlassen waren, da keine Einkünfte bzw. keine Einkunftsquelle vorläge. Eine weitere Begründung sei zu diesen Bescheiden nicht ergangen. Hiezu sei anzumerken, dass die Begründung zu Bescheiden, die ein Finanzamt erlässt, auch von diesem Finanzamt zu verfassen ist. Eine Rechtsmeinung eines Finanzamtes, die zu den Veranlagungen 1986 bis 1992 ergeht, könne ohne weitere Erläuterung nicht übernommen werden. Das Finanzamt Urfahr hätte die in den Einkommensteuererklärungen 1993 bis 1999 geltend gemachten und nun vom Finanzamt Urfahr nicht anerkannten Sonderbetriebsausgaben in einer die Sachlage treffenden Begründung abweisen müssen. Ein lapidarer Hinweis auf die Entscheidung einer anderen Behörde für Vorjahre und das Nichteingehen auf die Besonderheiten des Falles erscheine nicht als ausreichend. In einem jahrelangen Verfahren hätte der Bw. als nunmehriger Hauptgesellschafter der Firma C. GesmbH und Mitgesellschafter nachgewiesen, dass sowohl die Tätigkeit der Gesellschaft, als auch seine nachfolgende Tätigkeit eine steuerlich relevante Tätigkeit war. Es seien daher die Ergebnisse dieser Tätigkeit in den Steuerbescheiden zu berücksichtigen. Der Bw. hätte nach dem steuerlichen Ende der Gesellschaftstätigkeit die Agenden dieser Gesellschaft als

Einzelunternehmer weitergeführt und die Aufwendungen für diese Tätigkeit in seine Steuererklärungen als Sonderbetriebsausgaben aufgenommen. Mangels einer Gesellschaftertätigkeit stellten jedoch diese Sonderbetriebsausgaben tatsächliche Betriebsausgaben dar, die in den einzelnen Jahren zu Verlusten führten. Eine Begründung allerdings, warum diese Verluste nicht abzugsfähig sein sollen, gebe das Finanzamt nicht.

Es wurde beantragt, das Finanzamt möge eventuell in einer zweiten Berufungsvorentscheidung für 1999 die Betriebsausgaben des Bw. in jener Höhe, die in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 aufscheinen und die auch im Erstbescheid 1999 veranlagt worden sind, berücksichtigen.

Die gegenständliche Berufung ist im April 2001 der Finanzlandesdirektion für OÖ. in Linz vorgelegt worden. Da die Finanzlandesdirektion für OÖ. keine Berufungsentscheidung erlassen hat ging die Zuständigkeit für die Erledigung dieser Berufung mit 1. Jänner 2003 an den unabhängigen Finanzsenat über.

In einem Ermittlungsauftrag gem. § 279 Abs. 2 der BAO wurde das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien ersucht zu erheben, ob beim do. Finanzamt für die Jahre 1993 bis 1999 Feststellungserklärungen gem. § 43 Abs. 2 EStG 1988 zu St.Nr. X-03 (ehemalige Firma C. GesmbH & Mitges.) eingebracht wurden.

Dazu teilte das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien mit Schreiben vom 15. September 2003 mit, dass für die Jahre 1993 und folgende keine Feststellungserklärungen abgegeben wurden. Die Gesellschaft sei mit 31. Dezember 1992 beendet und sämtliche Aktiva und Passiva liquidiert worden. Ein Ansuchen um Durchführung einer Gewerbesteuerveranlagung für 1993 sei abgewiesen worden. Dem Bw. wurde mit Schreiben vom 22. September 2003 der Ermittlungsauftrag gem. § 279 Abs. 2 vom 4. August 2003, ein Aktenvermerk vom 7. August 2003 und der Bericht des Finanzamtes für den 8., 9. und 16. Bezirk in Wien zur Kenntnis gebracht.

Weiters wurde dem Bw. angekündigt, dass beabsichtigt ist, das Berufungsverfahren gem. § 281 BAO iVm § 282 Abs. 2 BAO bis zur Beendigung des beim unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien zur GZ. RV/2459-W/02 anhängigen Verfahrens auszusetzen, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob auf Gesellschaftsebene (Firma C. GmbH und Mitges.) in den Jahren 1986 bis 1992 eine Einkunftsquelle vorlag, maßgeblich ist.

Im Zuge einer Vorsprache am 30. September 2003 erklärte der Bw. gegenüber dem Referenten, dass keine Einwände gegen die Aussetzung der Berufungsentscheidung gem. § 281 BAO bestehen.

Mit Bescheid vom 30. September 2003 wurde die Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 gem. § 281 iVm § 282 BAO bis zur Beendigung

des beim unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien zur GZ. RV/2459-W/02 schwebenden Verfahrens ausgesetzt.

Am 1. September 2004 teilte der unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien mit, dass das Berufungsverfahren zu RV/2459-W/02 erledigt ist. Aus der in Ablichtung übermittelten Berufungsentscheidung geht hervor, dass die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1992 als unzulässig zurückgewiesen wurde. Als Begründung wurde angeführt, dass die angefochtenen Bescheide nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht wirksam ergangen sind.

Am 16. September 2004 hat der Referent mit dem Bw. ein Erörterungsgespräch durchgeführt. Mit dem Bw. wurde erörtert, dass die entscheidende Frage für die gegenständliche Verfahren ist, wann bzw. ob die Firma ehemalige C. GesmbH und Mitges. beendet wurde. Entscheidend sei diese Frage deshalb, da gem. § 19 Abs. 2 BAO die Rechte und Pflichten der GesbR ab diesem Zeitpunkt an die ehemaligen Mitgesellschafter übergehen und Bescheide im Feststellungsverfahren nicht mehr an die Firma C. und Mitges. namentlich nur mehr an die ehemaligen Mitgesellschafter zu adressieren gewesen wären. Der Bw. wurde ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

1. Ist die Firma "ehemalige C. GesmbH und Mitges.", welche Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist, bereits beendet worden?
2. Wenn ja: wann ist die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit beendet worden und gibt es diesbezüglich irgendwelche Hinweise? In Zusammenhang mit der gegenständlichen Berufung wurde der Bw. darauf aufmerksam gemacht, dass seitens der einschreitenden Steuerberatungsgesellschaft der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt wurde. Der Bw. hat nach Aufklärung über die Rechtslage nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz erklärt, dass er auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Das Finanzamt übermittelte am 29. September 2004 eine geänderte Mitteilung des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 23. September 2004 über ein Feststellungsverfahren. Aus dieser Mitteilung geht hervor, dass die für die ehemalige Personengesellschaft Dr. W St., W Bu., Stefanie Sch., Christa Kü., Dr. Helmut La., Renate Ur. (Ko.) und ehemalige Firma C. Handels GesmbH sowie aus dieser ehemaligen Gesellschaft für die Jahre 1986 bis 1992 betreffend Herrn Dr. Walter St., L. getroffenen Feststellungen wie folgt abgeändert werden: Ein neuerlicher Feststellungsbescheid, mit welchem wiederum festgestellt wurde, dass hinsichtlich der oben bezeichneten ehemaligen Personengesellschaft einheitliche und gesonderte Feststellungen über Einkünfte aus 1986 bis 1992 mangels Vorliegen einer

Einkommensquelle zu unterbleiben haben, sei mit Datum 23. September 2004 erlassen worden.

Im Zuge eines Erörterungsgespräches am 29. September 2004 hat der Bw. die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, zu GZ. RV/2459-W/02 sowie diverse Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien vorgelegt, die in Ablichtung zum Akt genommen wurden. Weiters hat der Bw. mitgeteilt, dass die Firma C. GesmbH und Mitgesellschafter mit 31. Dezember 1992 die Tätigkeit eingestellt hat, was dem zuständigen Finanzamt auch mitgeteilt wurde. Die Personengesellschaft sei daher zu diesem Zeitpunkt aufgelöst worden.

Am 16. November 2004 wurde mit dem Vertreter des Finanzamtes ein Erörterungsgespräch durchgeführt. Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1993 bis 1998 hat der Vertreter des Finanzamtes zugesagt, stattgebende Berufungsvorentscheidungen zu erlassen. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 werde der Unabhängige Finanzsenat entscheiden. Dem Finanzamt wurden die bezugnehmenden Akten und die bisherigen Ermittlungsergebnisse zur Verfügung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsfall lediglich die Anerkennung der Sonderbetriebsausgaben in Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. für die "Fa. C. GesbR". Die anderen in der gegenständlichen Berufung strittigen Fragen (Alleinverdienerabsetzbetrag, AfA betreffend die Elektroosmoseanlage) wurden mit der Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2001 bereits abgehandelt und vom Bw. im ausführlich begründeten Vorlageantrag nicht mehr weiter in Streit gezogen. Bezüglich dieser Punkte wird daher auf die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2001 verwiesen.

Was die Frage der Anerkennung der Sonderbetriebsausgaben in Zusammenhang mit der "Fa. C. GesbR" betrifft wird auf folgende Rechtslage hingewiesen:

Gemäß 20 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Nicht abzugsfähig sind demnach Aufwendungen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Liebhaberei stehen (vgl. Doralt, EStG⁴, § 20 Tz. 152). Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen ist dann gegeben, wenn objektiv bestimmte Ausgaben notwendig waren, um bestimmte Einnahmen zu erzielen. Dass die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben im objektiven Zusammenhang mit den Gewinn- bzw. Verlustanteilen an der so genannten "Fa. C. GesbR" stehen, geht schon aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung hervor. Bei den Ausgaben handelt sich um

Reisekosten und Telefonkosten im Zusammenhang mit dem Feststellungsverfahren bei der "Fa. C. GesbR".

Zu beachten ist, dass diese Gewinn- bzw. Verlustanteile des Bw. an der ehemaligen Personengesellschaft zwischen Dr. W. St., W. Bu., Stefanie Sch., Christa Kü., Dr. Helmut La., Renate Ur. (Ko.) und ehemalige Fa. C. Handelsgesellschaft m.b.H. (kurz: "Fa. C. GesbR") keine Einkünfte iSd. § 23 Z. 2 EStG 1988 darstellen, da das gemäß § 54 Abs. 1 lit. b BAO für die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO zuständige Finanzamt Wien 8/16/17 mit dem Bescheid vom 23. September 2004 festgestellt hat, dass hinsichtlich der oben bezeichneten Personengesellschaft einheitliche und gesonderte Feststellungen von Einkünften aus 1986 bis 1992 mangels Vorliegen einer Einkommensquelle zu unterbleiben haben. Wie im Ermittlungsverfahren klar hervorgekommen ist, wurde diese Personengesellschaft mit 31. Dezember 1992 eingestellt (vgl. zB Niederschrift vom 29. September 2004 mit dem Bw.). Demnach kann es sich bei den gegenständlichen "Sonderbetriebsausgaben" nur um nachträgliche "Betriebsausgaben" handeln. Die Abzugsfähigkeit dieser nachträglichen "Betriebsausgaben" ist nicht gegeben, da im Zusammenhang mit einer als Liebhaberei eingestuften Tätigkeit stehen.

Der Einwand des Bw., dass er die "Fa. C. GesbR" als Einzelunternehmer weitergeführt hat, ist von der Hand zu weisen. Die geltend gemachten Aufwendungen stellen – wie schon erwähnt – Reise- und Telefonkosten im Zusammenhang mit dem bei den Abgabenbehörden in Wien anhängigen Feststellungsverfahren betreffend die am 31. Dezember 1992 beendete GesbR dar. Die vom Bw. ins Treffen geführte Tätigkeit als Einzelunternehmer ist nicht nachvollziehbar. Auch die vom Bw. geforderte Auseinandersetzung mit der Liebhabereibeurteilung bei der GesbR im gegenständlichen Berufungsverfahren ist nicht zulässig. Die Frage, ob bei der "Fa. C. GesbR" eine als Liebhaberei eingestufte Tätigkeit vorliegt, ist eine präjudizielle Rechtsfrage iSd. § 116 BAO für die Beurteilung, ob nachträgliche im Zusammenhang mit den Gewinn- oder Verlustanteilen an dieser GesbR stehende Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig sind. Diese Rechtsfrage wurde bereits vom Finanzamt, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zuständig ist, geklärt (vgl. Feststellungsbescheid des Finanzamt Wien 8/16/17 vom 23. September 2004). Selbst der Unabhängige Finanzsenat ist an die Liebhabereibeurteilung des zuständigen Finanzamtes gebunden (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 116 Tz. 5). Diese Bindung besteht unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Entscheidung (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 116 Tz. 11).

Eine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Sonderausgaben iSd. § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 kommt auch nicht in Betracht, da nur jene Beträge als Sonderausgaben absetzbar sind, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden. Nebenkosten wie zB Fahrtkosten zum Steuerberater und Telefonkosten sind nicht abzugsfähig (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 18 Tz. 246).

Zur Berechnung der Einkommensteuer für 1999 wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2001 verwiesen. Dort erfolgte folgende Berechnung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245) A-AG BBU VORSCH. P Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	287.820,00 S 281.837,00 S - 200,00 S 569.457,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	51.464,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	620.921,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(700.000 - 620.921) * 6.110 / 200.000$ Kirchenbeitrag	- 2.415,00 S - 1.000,00 S
Einkommen	617.506,00 S
Die Einkommensteuer beträgt: 10 % für die ersten 50.000 22 % für die weiteren 100.000 42 % für die restlichen 317.500	5.000,00 S 22.000,00 S 133.350,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	208.350,00 S
Pensionistenabsetzbetrag	-5.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	202.850,00 S
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %	5.183,64 S
Einkommensteuer	208.033,64 S
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 115.701,20 S

Festgesetzte Einkommensteuer	92.332,00 S
------------------------------	--------------------

Diese Berechnung wird vollinhaltlich übernommen und der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 30. Oktober 2000 entsprechend abgeändert.

Linz, am 21. Jänner 2005