



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., H.gasse, vertreten durch Mag Andrea Müller-Morawetz, 1100 Wien, Jagdgasse 25, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer 1994 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den berufsgegenständlichen Jahren 1994 bis 2002 Einkünfte aus

1. nichtselbständiger Tätigkeit und zwar als Beamter im Bundesdienst. Er war zunächst Leiter der Abteilung für xxx xx. Ab 1.1.2000 im B. und ab 1.4.2000 im BM. beschäftigt.
2. aus selbständiger Tätigkeit.

In den Einkommensteuererklärungen wurde der Inhalt der Tätigkeit mit „Chemiker, Durchführung wissenschaftlicher Arbeiten und Konsulent“ angegeben.

Da die selbständige Tätigkeit bereits in den Jahren vor 1994 laufend zu Verlusten geführt hatte, die vor allem durch den hohen Aufwand für Reisen verursacht waren, erfolgte die Veranlagung der Jahre 1994 bis 2001 zunächst gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Mit Bescheiden vom 21. April 2004 wurden diese gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt und die Einkommensteuer für das Jahr 2002 veranlagt. Das Finanzamt verwies zur

Begründung auf § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung in der Fassung BGBl. 1997/358, wonach im konkreten Fall unter Berücksichtigung der Gesamtumstände eine Gewinnerzielungsabsicht nicht zu erkennen sei. Der kostenintensive Betriebsrahmen sei durch die erzielbaren Einnahmen nicht finanzierbar, umso mehr als offenbar Einnahmen nur unter Einsatz eines massiven Betriebsaufwandes erzielbar seien, welcher die Einnahmen zumindest wieder egalisiere. Weiters wurde auf das Vorbringen des Bw. verwiesen, wonach im Hinblick auf die zu erwartende Pensionierung die selbständige Tätigkeit stark eingeschränkt werde und es unwahrscheinlich sei, dass diese Aktivitäten nach der Pensionierung weitergeführt würden. Es seien somit keine objektiv nachvollziehbaren Umstände genannt worden, die auf das Vorliegen einer Einkunftsquelle schließen ließen und daher davon auszugehen, dass ein Gesamtgewinn in absehbarer Zeit nicht vorliegen werde.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 17. Mai 2004 fristgerecht berufen und als Begründung folgendes vorgebracht:

Der Bw. habe nunmehr festgestellt, dass er seine selbständige Tätigkeit wenn auch in kleinerem Ausmaß nach erfolgter Pensionierung dennoch fortführen werde. Er sei ein anerkannter Experte für xxxx und werde vermutlich auch weiterhin zu verschiedenen Kongressen eingeladen werden, sodass noch weitere Einkünfte möglich seien. Er habe bereits im wiederholten Maß darauf hingewiesen, dass seine Betriebsausgaben auch Werbungskosten für die Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit darstellten. Somit könnten 55% der Kosten der selbständigen Tätigkeit zugeordnet werden. Der Bw. legte eine diesbezügliche Aufstellung vor, wonach Kosten, die direkt der selbständigen Tätigkeit zugeordnet werden könnten auch dort erfasst werden. Die restlichen 45% seien Werbungskosten und dadurch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erfassen. Eine direkte Aufteilung sei nur schwer möglich, da die selbständige Tätigkeit mit der Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit korreliere. Das Ansehen der Abteilung steige zusehends, wenn der Abteilungsleiter zu verschiedenen Kongressen eingeladen werde. Steige das Ansehen der Abteilung, gäbe es für diese Abteilung mehr Budget und mehr Fördergelder. Mehr Budget bedeute mehr Ausgaben für die Forschung und mehr Veröffentlichungen in den Fachzeitschriften bzw. Einladungen zu Kongressen. Andererseits steige der Bekanntheitsgrad des Wissenschaftlers durch die Veröffentlichungen, sodass vielleicht auch kommerzielle Projekte akquiriert werden könnten. Viele der geltend gemachten Kosten seien somit für beide Tätigkeiten notwendig. Zum Beispiel verkehre die internationale Wissenschaftscommunity seit langem über Internet. Da die flächendeckende Internetanbindung in den öffentlichen Stellen erst sehr spät erfolgt sei, habe er privat die Voraussetzungen schaffen müssen, um am wissenschaftlichen Diskurs teilnehmen zu können. Kongresse und Tagungen seien teilweise von eigenen Mitteln bestritten worden, da die Reisebudgets in den verschiedenen Abteilungen im Zuge der Budgetsanierung gekürzt worden

seien. Daher erkläre sich der hohe Reisekostenaufwand. Weiters sei anzumerken, dass die Kongresse und Tagungen auch zur Weiterbildung gedient hätten. Speziell in der x müssten internationale Kongresse besucht werden, um die neuesten Forschungsergebnisse austauschen zu können. Aber auch S.konferenzen seien für die Anbahnung von Forschungsprojekten oder für Fachdiskussionen unumgänglich. Der Besuch von anderen Forschungseinrichtungen werde auch zum Wissensaustausch und zur Vertiefung genutzt. Werde nun all dies berücksichtigt, so ergebe sich bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Gesamtüberschuss.

Weiters führte der Bw. aus, dass er seit 1996 für seine Tochter Unterhalt leiste und beantragte die Zuerkennung des Unterhaltsabsetzbetrages bzw. auf Grund der hohen Verpflichtung die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung.

Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden war, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 15. April 2005 hinsichtlich der Jahre 1994 und 1997 bis 2002 einen Vorlageantrag. Darin verwies er nochmals auf die bereits vorgelegte Aufteilung des Aufwandes zu je 55% auf die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und 45% auf die Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit. Dieses knappe Überwiegen der selbständigen Arbeit habe sich durch den Vergleich von Arbeitseinteilung, Arbeitsaufkommen und Auftragsakquirierung ergeben. Er habe bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass die Aufwendungen auch für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit notwendig gewesen seien. Er habe in den Jahren 1996 bis 1998 verschiedenste Projekte des UM (z.B. europäische R.sstudie) betreut, welche aufgrund der mangelhaften Ausstattung der Abteilung (kein Internetanschluss) überwiegend von zu Hause betreut hätten werden müssen. Diese Kosten (Porto, Büromaterial) seien Werbungskosten, wenngleich sie auch die betriebliche Tätigkeit betreffen. Auch in den Folgejahren habe er die verschiedensten Forschungsprojekte betreut und zwar auch von zu Hause aus. Dafür habe er sich auch durch die Teilnahme an Tagungen und Konferenzen laufend weiterbilden müssen.

Ergänzend zum Sachverhalt ist auszuführen, dass der Bw. seinen Jahreserklärungen zum Teil ausführliche Schilderungen seiner wissenschaftlichen Tätigkeit beilegte: z.B. 1994: Er sei mit der A. betraut worden. Dies habe eine Menge Vorarbeit, eine Unzahl von Telefonaten, E-Mails und Fax mit USA und Australien bedingt. Die dabei gemachten Erfahrungen kommen ihm auch als Leiter der Abteilung für xxx xx zugute. 1997: Die Betrauung mit dem bereits erwähnten M.Projekt führte zu einer Unzahl von Besprechungen in Wien. Die Verfassung des Berichtes und die damit verbundenen Arbeiten, die Koordinierung der Tätigkeiten mit Teammitarbeitern aus verschiedenen Ländern, habe einer Vielzahl von Telefonaten, Fax und E-Mails bedurft. Die Erfahrungen kommen ihm auch in Österreich zugute. 1998: Er habe an

zwei Konferenzen in USA und Peking teilgenommen, die für die Fortbildung sehr wichtig gewesen seien. 1999: Die Bedeutung der wissenschaftlichen Arbeit für die Fortbildung sei schon öfters betont worden. Auch in den Jahren 2000 und 2001 seien Konferenzen zur Weiterbildung besucht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die zunächst im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit geltend gemachten Betriebsausgaben im Ausmaß von 45% Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellen. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Entgegen dem Vorbringen in der Berufung und im Vorlageantrag brachte der Bw. im bisherigen Verfahren nicht vor, dass die im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit geltend gemachten Aufwendungen auch Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit seien, sondern regte vor allem im Hinblick auf die Reiseaufwendungen an, dass er seine Einkommensteuererklärungen entsprechend abändern würde, wenn das Finanzamt der Auffassung sein sollte, dass diese Aufwendungen Werbungskosten seien. Richtig ist, dass eine Aufteilung der Werbungskosten, wie sie in der Berufung erfolgte zu positiven Einkünften aus selbständiger Tätigkeit führen würde und somit Liebhaberei nicht vorläge. Zu prüfen ist daher, ob eine solche Aufteilung zulässig ist bzw. die geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich in einen gewissen Prozentsatz auch durch die nichtselbständige Tätigkeit veranlasst sind. Zu gelten hat auch in diesem Zusammenhang der bereits mehrfach vom Verwaltungsgerichtshof ausgesprochene Grundsatz, wonach die in einem Verfahren getätigten Erstangaben meist der Wahrheit am nächsten kommen, wie hier die in den Beilagen zu den jeweiligen Einkommensteuererklärungen gemachten Angaben vor allem über den Zweck der die Verluste der jeweiligen Jahre wesentlich beeinflussenden Aufwendungen für Reisen, Telefon, Internet und Bürobedarf (vgl. VwGH vom 20. November 1990, 90/14/0180). Im Vorlageantrag direkt angesprochen werden Aufwendungen für Internet, Porto und Büromaterial in den Jahren 1996 bis 1998 in denen der Bw. verschiedenste Projekte des UM geleitet hat. Vergleicht man dieses Vorbringen nun mit den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1996 und 1997, so wird dort ausdrücklich auf die hohen Internet-, Telefon- und Telefaxgebühren verwiesen, die durch die Betrauung mit der L. entstanden sind. Der Bw. ging also zu diesem Zeitpunkt ausdrücklich davon aus, dass diese Aufwendungen mit seiner wissenschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen. Zu Kongressen, Tagungen, Vorträgen und dergleichen brachte der Bw. wiederholt vor, dass diese auch der Fortbildung dienten. Damit sind sie aber noch nicht durch seine nichtselbständige Tätigkeit veranlasst. Wenn auch dem Bw. in diesem

Zusammenhang gemachte Erfahrungen oder neue Erkenntnisse möglicherweise im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit zugute kommen (vgl. die Beilage zur Einkommensteuererklärung 1996) reicht dieser Umstand für eine Qualifizierung dieser Aufwendungen als Werbungskosten nicht aus. Das gleiche gilt wie in der Berufung vorgebracht für ein mögliches Steigen des Ansehens der Abteilung, die der Bw. leitet und den daraus entstehenden Folgewirkungen wie etwa weiterer Forschungsaufträge. Wenn der Bw. nunmehr ein knappes Überwiegen der selbständigen Arbeit vorbringt und dieses durch Arbeitseinteilung, Arbeitsaufkommen und Auftragsakquirierung verursacht sein soll, so mangelt es dieser Aufstellung an quantitativen und qualitativen Zuordnungskriterien. Die gewählten Prozentsätze erscheinen daher rein willkürlich und deshalb so gewählt, um positive Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu erzielen. Es ist daher davon auszugehen, dass eine Aufteilung all jener Kosten, die der Bw. bisher als durch seine selbständige Tätigkeit veranlasst gesehen hat, nunmehr deshalb erfolgen soll, um eine Qualifizierung dieser Tätigkeit als Liebhaberei gemäß § 1 Liebhabereiverordnung zu vermeiden. Hinsichtlich der Pensionierung ab dem Jahr 2003 als Beurteilungskriterium für die Frage, ob ein Gesamtgewinn der selbständigen Tätigkeit zu erwarten wäre, führt auch das Berufungsvorbringen, wonach die selbständige Tätigkeit in kleinerem Ausmaß aber doch fortgeführt werden soll, zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. Wenn schon die Ausübung der Tätigkeit in vollem Umfang nicht zu positiven Einkünften führte ist dies auch für die Ausführung im eingeschränkten Ausmaß, selbst bei allfälliger gleichzeitiger Reduzierung der kostenintensiven Aufwendungen, wie etwa Reisespesen, nicht zu erwarten.

Hinsichtlich des Antrages auf Zuerkennung des Unterhaltsabsetzbetrages bzw. Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen für die Tochter als außergewöhnliche Belastung (siehe die der Berufung beigelegte Aufstellung über Unterhaltszahlungen in den Jahren 1996 bis 2004) ist hinsichtlich der den Vorlageantrag umfassenden Jahre 1997 bis 2002 auszuführen, dass jeweils ein Unterhaltsabsetzbetrag zuerkannt wurde, durch den grundsätzlich Unterhaltsleistungen für Kinder abgegolten werden. Gemäß § 34 Abs. 7 Zif. 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur dann steuerlich absetzbar, wenn sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Laufende Unterhaltszahlungen an Kinder sind demnach gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 3. März 2008