



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0715-W/07,
miterledigt RV/0716-W/07,
RV/0717-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 25. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 17. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer 2000, 2001 und 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte in den Streitjahren nichtselbständige Einkünfte als Beamter der x. Landesregierung, der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter und als Vizebürgermeister der Gemeinde B..

Die Veranlagungen für die Jahre 2000 und 2001 erfolgten mit Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 29. Oktober 2001 bzw. für 2001 vom 9. Juli 2002 wegen Beobachtung der Einkunftsquelleneigenschaft vorläufig. Für das Jahr 2005 erging am 11. Jänner 2007 ein Erstbescheid.

Mit Bescheiden vom 17. Jänner 2007 ergingen für die Jahre 2000 und 2001 Bescheide mit endgültiger Festsetzung und für das Jahr 2005 erging eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO (weil sich der Spruch des Bescheides vom 11. Jänner 2007 als nicht richtig erweist) und eine neue Sachentscheidung. Begründend wurde in den Bescheiden vom 17. Jänner 2007 Folgendes ausgeführt: *„Aufwendungen, die dem Erhalt bestehender*

Einnahmen dienen, sind grundsätzlich laufende Werbungskosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Mandatar. Wird aus dieser Tätigkeit ein Verlust erzielt, ist grundsätzlich gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, zu beurteilen, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt.

Aufwendungen, die der Erreichung einer (anderen) politischen Funktion dienen (zB politisch nicht tätige Person will Landtagsabgeordnete oder Gemeinderat will Bürgermeister werden), sind grundsätzlich als vorweggenommene Werbungskosten zu beurteilen. Diese Kosten sind auch dann abzugsfähig, wenn ein Mandat nicht erreicht wird und es zu keiner Einkunftsquelle kommt. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist allerdings, dass der Erwerb der angestrebten Funktion objektiv gesehen erreichbar sein muss. Ebenso müssen die Aufwendungen in einer adäquaten Relation zu den zukünftig erzielbaren Einkünften stehen, damit nicht von vornherein eine Einkunftsquelle (grundsätzlich nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993) zu verneinen ist.

Auf gegenständlichen konkreten Fall angewendet bedeutet dies, dass bei den Werbungskosten, die nicht unmittelbar mit einem Wahlkampf zusammenhängen, eine Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 LVO anzustellen ist. Die Entwicklung der Werbungskosten-Überschüsse – unter Außerachtlassung der Wahljahre 2000 und 2005 – zeigt jedoch ein stetiges Ansteigen und in den letzten Jahren ein Stagnieren auf hohem Niveau (1997 € 1.717,00, 1998 € 5.216,00, 1999 € 5.004,00, 2001 € 13.710,00, 2002 € 13.889,00, 2003 € 5.817,00, 2004 € 10.246,00, in den Wahljahren 2000 € 27.815,00 und 2005 € 22.356,00). Da kein Bestreben erkennbar ist, die Werbungskostenüberschuss-Situation zu verbessern, liegt eine Liebhabereitätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO vor. Insbesondere spricht neben der dargestellten Entwicklung auch das Verhältnis der Verluste zu den Einnahmen stark für das Vorliegen einer nicht erwerbswirtschaftlich ausgelegten Betätigung (die jährlichen Einnahmen aus der Tätigkeit als Vizebürgermeister betragen durchschnittlich € 17.500,00, die Werbungskosten liegen in den Nichtwahljahren zwischen € 22.000,00 und € 31.000,00).

Zu der im Rahmen der persönlichen Vorsprache vorgebrachten Argumentation, dass aufgrund der Mandatsverteilung die Bürgermeisterfunktion in greifbare Nähe gerückt sei und auch in der Zeit zwischen den Wahljahren die hohen Ausgaben im Hinblick auf die nächsten Wahlen anfielen (bei Erreichung der Bürgermeisterfunktion wäre ein beträchtlich höheres Gehalt erzielt worden und dadurch seien die laufenden Verluste gerechtfertigt gewesen, die Mandatsverteilung 2000 war 13:11:3:1, 2005 14:11:2:2) ist auszuführen, dass nur jene Aufwendungen als vorweggenommene, vergebliche Werbungskosten anerkannt werden können, bei denen ein zeitlich und inhaltlich unmittelbarer Zusammenhang mit dem Wahlkampf besteht. Darunter sind etwa Aufwendungen für Plakataktionen,

Wahlveranstaltungen usw. zu verstehen. D.h. es wird eine gesplittete Betrachtungsweise in der Form angestellt, dass in den Jahren zwischen den Wahlen von Liebhaberei gem.

§ 1 Abs. 1 LVO ausgegangen wird (die Aufwendungen dieser Jahre stehen in erster Linie mit dem Amt des Vizebürgermeisters in Verbindung) und lediglich die tatsächlichen „Wahlkampfkosten“ in den Wahljahren als vorweggenommene Werbungskosten anerkannt werden. Da eine exakte Ermittlung der Höhe der Aufwendungen nicht oder nur mit hohem administrativen Aufwand möglich ist, werden diese Aufwendungen in Höhe der Differenz zwischen den Aufwendungen in Wahljahren gegenüber Nicht-Wahljahren geschätzt.

Zu dem bei der erwähnten persönlichen Vorsprache dargebrachten Argument, dass die Funktion als Vizebürgermeister auch einen positiven Einfluss auf die Einnahmen bei der n.s. Tätigkeit beim Land X. hätten und daher die Einnahmen aus beiden Tätigkeiten für die Liebhabereitätigkeit heranzuziehen seien, ist lediglich darauf hinzuweisen, dass dieser Betrachtungsweise nicht gefolgt werden kann. Inwieweit die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Vizebürgermeister der Erhaltung und Sicherung der Einnahmen aus der n.s. Tätigkeit beim Land X. dienen sollen, ist nicht nachvollziehbar.

Aus dieser Beurteilung ergeben sich folgende Auswirkungen:

Einkommensteuer 2000 – anzuerkennen ist ein Werbungskostenüberschuss von € 19.838,00 (Durchschnitt der Werbungskosten 1997 bis 2004 – ausgenommen Wahljahr 2000 - € 25.315,00, gesamte Werbungskosten 2000 € 45.153,23 abzüglich € 25.315,00 ergibt € 19.838,00 vorweggenommene Werbungskosten).

Einkommensteuer 2001 – der Überschuss in Höhe von € 13.710,00 wird nicht anerkannt.

Anmerkung – die Jahre 2002 bis 2004 sind endgültig veranlagt, es liegt kein Wiederaufnahmegrund vor.

Einkommensteuer 2005 – anzuerkennen ist ein Werbungskostenüberschuss von € 9.694,00 (gesamte Werbungskosten € 35.009,00 abzüglich der € 25.315,00 ergibt € 9.694,00).“

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2007 wurden dagegen **Berufungen** eingebracht und beantragt, die Einkommensteuerveranlagung erklärungskgemäß durchzuführen. Hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr **2000** wird die Festsetzungsverjährung eingewendet, da nach §§ 207ff BAO die Verjährungsfrist 5 Jahre betrage und mit Ablauf des Jahres beginne, in dem der Abgabensanspruch entstanden sei (gegenständlich mit 1. Jänner 2001) und die Verjährung wäre grundsätzlich am 1. Jänner 2006 eingetreten. Die Verjährungsfrist verlängere sich gemäß § 209 BAO um ein Jahr, wenn die Behörde innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbar Amtshandlungen zur Geltendmachung des

Abgabenanspruchs unternehme. Mit Erlassung eines vorläufigen Einkommensteuerbescheides für 2000 am 29. Oktober 2001 erfolgte eine solche Amtshandlung durch das Finanzamt, die die Verjährungsfrist um ein Jahr auf 1. Jänner 2007 verlängerte. Am 17. Jänner 2007 wurde der endgültige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 erlassen. Da vor Eintritt der Verjährung keine weitere nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinne des § 209 BAO seitens der Behörde vorgenommen worden sei, sei am 1. Jänner 2007 die Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Verjährungsfrist beginne nicht gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit gemäß § 200 BAO beseitigt werde, da die Erlassung eines vorläufigen Bescheides nicht gesetzeskonform gewesen sei. Denn es liege keine Ungewissheit im Tatsachenbereich vor, der Sachverhalt sei hinreichend durch Belege und Angaben dargelegt worden. Auch die Behörde führe keine Begründung zur Ungewissheit an. Damit bestünde keine Ungewissheit im Sinne der BAO und die Verjährung beginne mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei.

Die in den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide **2000** und **2001** ungewöhnlich lange Aufrechterhaltung des Status der Vorläufigkeit der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 spreche für willkürliches Handeln der Behörde. Auf laufende telefonische Anfragen und Anträge des Bw., die vorläufigen Bescheide zu endgültigen zu erklären, sei bis 17. Jänner 2007 nicht reagiert worden. Die Nichtdefinitivstellung sei bis dahin nicht gesetzeskonform. Die in § 200 BAO beschriebene Ungewissheit müsse sich gemäß des Jahressteuerprinzips auf den jeweiligen Besteuerungszeitraum beziehen, da sonst jeglicher Dauersachverhalt eine vorläufige Veranlagung rechtfertigen würde. Ein Abwarten der Entwicklung des Falles in den nächsten Jahren finde somit keine gesetzliche Deckung. Vielmehr hätte die Behörde aufgrund von plausiblen Prognoserechnungen zu entscheiden gehabt, wozu aber bislang kein Auftrag erteilt worden sei. Spätestens mit der Erlassung der endgültigen Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 hätte die Behörde reagieren und die Bescheide für 2000 und 2001 für endgültig erklären müssen. Denn mit der Erlassung der Bescheide für 2002, 2003 und 2004 habe die Behörde über die für sie bis dahin ungewisse Rechtslage (auch für die Vorjahre) entschieden. Da ein endgültiger Bescheid der BAO folgend zu erlassen sei, wenn die Ungewissheit beseitigt sei, wären konsequenterweise von der Behörde spätestens zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Jahre 2002, 2003 und 2004 auch die vorläufigen Bescheide für die Jahre 2000 und 2001 zu einem endgültigen Bescheid zu erklären gewesen. Folglich sei sowohl die Erlassung als auch die Aufrechterhaltung des vorläufigen Bescheides für die Jahre 2000 und 2001 mangels rechtlicher Deckung gesetzlos, zumindest aber durch denk unmögliche Anwendung des § 200 BAO willkürlich und damit dem Grundsatz der Gleichheit widersprechend erfolgt. Die angefochtenen Bescheide der Jahre 2000 und 2001 widersprechen den endgültig erlassenen Bescheiden der Jahre 2002, 2003

und 2004 und bestätigen die Annahme einer denkunmöglichen Gesetzesanwendung (bei gleichem Sachverhalt völlig gegenläufige Entscheidungen) und der Willkür.

Ob der Behörde diese Vorgehensweise anzulasten sei, könne dahingestellt bleiben, da der Gleichheitssatz nicht nur vor absichtlicher Benachteiligung schütze. Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH liege nämlich ein willkürliches, in die Verfassungssphäre reichendes Fehlverhalten der Behörde auch dann vor, wenn der Bescheid wegen gehäuften Verkennens der Rechtslage in einem besonderen Maß mit den Rechtsvorschriften in Widerspruch stehe oder wenn die Behörde ihre Entscheidung leichtfertig gefällt habe, insbesondere durch Unterlassen eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens, insbesondere in Verbindung mit einem Ignorieren des Parteivorbringens und einem leichtfertigen Abgehen vom Inhalt der Akten oder dem Außerachtlassen des konkreten Sachverhaltes (vgl. VfSlg. 13.407/1993).

Für das Jahr **2000** wird vom Bw. weiters vorgebracht, dass in diesem Jahr Gemeinderatswahlen stattfanden und dass sich der Bw. in den Jahren 1999 und 2000 in einem intensiven Wahlkampf zur Erreichung des Bürgermeisterpostens befunden habe. Diese Funktion wäre objektiv gesehen vor dem Hintergrund des letzten Wahlergebnisses erreichbar gewesen. Denn 1995 sei die absolute Mehrheit der SPÖ gebrochen worden und dadurch der Vizebürgermeister erstmals aus den Reihen der ÖVP durch den Bw. gestellt worden. Die Wahl zum Bürgermeister sei damals entsprechend der X Gemeindeordnung durch Losentscheid bei Stimmengleichheit im Gemeinderat zugunsten des Kandidaten der SPÖ ausgegangen. Damit sei die in der Lehre und Rechtsprechung geforderte objektive Erreichbarkeit des Amtes des Bürgermeisters offensichtlich gegeben gewesen. Die Funktion des Vizebürgermeisters konnte vom Bw. bis 2005 gehalten werden. Damit handle es sich bei den Aufwendungen für 2000 um Wahlkampfkosten, die bei Erreichung des Bürgermeisterpostens zu keinem Werbungskostenüberschuss geführt hätten.

Gegen eine Liebhabereibeurteilung der Arbeit als Gemeindevertreter spreche in den Jahren **2000** und **2001** auch der Zusammenhang mit dem Gehalt als Landesbediensteter, sodass sich ein anderes Verhältnis der Einnahmen zu den Ausgaben ergebe. Ein Zusammenhang beider Bezüge lasse sich aus der Tatsache ableiten, dass der Dienstgeber des Bw. – das Land X. – aufgrund der Vizebürgermeistertätigkeit eine Dienstfreistellung von durchschnittlich 48 Stunden pro Monat per Dienstrechtsmandat ohne einen Entfall von Bezügen oder finanziellen Einschränkungen gewährt habe, was ca. 30 % der Beschäftigung seien. Im Allgemeinen werden Dienstfreistellungen im Landesdienst gegen Entfall der Bezüge und unter dem Aspekt, dass der Dienstbetrieb gewährleistet sei, gewährt, wobei es aber Ausnahmen für Funktionen oder Mandate in politischen Bereichen gebe und dort vor allem für die Basispolitik auf Gemeindeebene. Unter der Annahme, dass Aufwendungen als Gemeindemandatar und

politischer Funktionär oft größer sein können als die Aufwandsentschädigungen der Gemeinde, werde seitens des Landes X. auf ein Einbehalten des Bezugsanteiles für die Dienstfreistellung verzichtet und mit dem Monatsbezug als Landesbeamter gleichzeitig die Tätigkeit als Gemeindepolitiker entlohnt, auch wenn es nicht extra ziffernmäßig auf der Bezugsabrechnung aufscheine. Folglich hing die Aufrechterhaltung der kommunalen Tätigkeit sehr wohl mit der Fortzahlung des Landesgehaltes zu 100 % bei einer Beschäftigung von ca. 70 % zusammen und die Aufwandsentschädigung für die Gemeindepolitik setze sich sowohl aus den Zahlungen der Gemeinde als auch einem der Dienstfreistellung entsprechenden Anteil von 30 % aus dem Landesgehalt zusammen, sodass diese auch den Ausgaben der kommunalpolitischen Tätigkeit gegenüberzustellen sei. Würde nicht weiter in die kommunale Tätigkeit investiert werden und würde diese enden, so wäre der Bezug bei gleichem Beschäftigungsausmaß 70 %.

Weiters ergeben sich bei den Tätigkeiten bei der Gemeinde und beim Land zahlreiche sachliche Berührungspunkte und Synergieeffekte wie Schulungen, Seminare, Kontakte zu anderen Abteilungen. Die kommunalpolitische Tätigkeit könne als fachliche Fortbildungsmaßnahme für den Landesdienst angesehen werden, da sie einen besseren fachlichen Einblick in Bereiche biete, die für den Haupt(Beruf) nützlich und förderlich seien. Der Bw. werde als Landesbediensteter in Bauverfahren für Brückenbau und Straßenbau (Umfahrungen) beschäftigt und sei in der Gemeinde als Berater in Sachfragen Brücken- und Straßenbau, diesbezügliche Verwaltungs- und Bauverfahren und Baulosabwicklung tätig, was vom Finanzamt auch in den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002 bis 2004 Berücksichtigung fand.

Letztlich wird darauf hingewiesen, dass sich für das Jahr 2006 aus der Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben der Gemeindetätigkeit ein positives Ergebnis von etwa € 1.200,00 ergibt und sich somit zeige, dass sich die Tätigkeit als Kommunalpolitiker auch ohne Mitberücksichtigung von Bezugsanteilen aus der Landesbeschäftigung ab dem Jahr 2006 positiv entwickle und es sich nicht um Liebhaberei handle.

Auch in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2005** wird auf „eine zusammengesetzte Aufwandsentschädigung“ verwiesen. Es werde lt. Bw. ca. 25 % des Einkommens (bis März 2005 30 %) aus dem Dienstverhältnis zum Land für die Tätigkeit als Kommunalpolitiker ausbezahlt, weil sein Dienstgeber beim Land ihm eine Dienstfreistellung in Höhe von 40 Stunden pro Monat per Dienstrechtsmandat (und bis zur Wahl im März 2005 sogar 48 Stunden pro Monat) ohne einen Entfall von Bezügen gewähre.

Die Argumente des Bw. seien auch in den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden 2002, 2003 und 2004 berücksichtigt worden. Da zwischenzeitig aber weder eine Änderung der

gesetzlichen Regelungen in diesem Punkt eingetreten sei, noch sich die Tätigkeit des Bw. geändert habe, wäre entsprechend der Rechtsanschauung für die Jahre 2002, 2003 und 2004 auch entsprechend die Veranlagung 2005 erklärungsgemäß zu entscheiden gewesen. Diese konträren Ansichten der Behörde können nicht mit dem Ermessensspielraum der gesetzlichen Bestimmungen argumentiert werden und widersprechen den Grundsätzen der Gleichheit und der Rechtssicherheit – bei einem im Grunde gleichbleibenden Sachverhalt, womit man der Behörde Willkür unterstellen könne.

Die Leichtfertigkeit im Erlassen des Einkommensteuerbescheides 2005 zeige sich in der erklärungsgemäßen Erlassung eines Erstbescheides am 11. Jänner 2007 und in der darauffolgenden Aufhebung gemäß § 299 BAO und der Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides am 17. Jänner 2007. Am 19. Jänner 2007 seien der Einkommensteuerbescheid für 2005 und die endgültigen Bescheide für die Jahre 2000 und 2001 zugegangen, allerdings ohne Begründung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die aus der Tätigkeit des Bw. als Vizebürgermeister erklärten negativen Einkünfte steuerrechtlich relevant sind oder ob es sich dabei – so die Ansicht des Finanzamtes – um eine steuerrechtlich so genannte Liebhabereitätigkeit handelt.

1. Zum Einwand der **Festsetzungsverjährung** in der Berufung gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2000**:

Der Bw. begründet seine Berufung damit, dass der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 der Eintritt der Verjährung entgegen stünde.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre.

Die Verjährungsfrist beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a leg. cit.); in den Fällen des § 200 BAO beginnt die Frist mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (§ 208 Abs. 1 lit. d leg. cit.).

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 180/2004 verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Eine absolute

Verjährung tritt nach Abs. 3 spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches ein.

Eine verlängerungsrelevante Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Es kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (vgl. VwGH 30.9.1998, 94/13/0012; Ritz, BAO³, § 209 Tz. 2).

Im berufungsgegenständlichen Fall wurde im Jahr 2006 im Rahmen einer persönlichen Besprechung im Finanzamt A., Standort C., die Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit als Vizebürgermeister nachweislich besprochen, worauf auch in der Bescheidbegründung vom 17. Jänner 2007 hingewiesen wurde (siehe Seite 2 Absatz 2). Es wurde dadurch im letzten Jahr der Verjährungsfrist eine Verlängerungshandlung gesetzt, mit welcher der Eintritt der Verjährung um ein weiteres Jahr hinausgeschoben wurde.

2. Zum Einwand einer unrechtmäßigen Erlassung von **vorläufigen** Bescheiden für die Jahre **2000** und **2001**:

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Im vorliegenden Fall weisen die am 29. Oktober 2001 (das Jahr 2000 betreffend) bzw. am 9. Juli 2002 (das Jahr 2001 betreffend) erlassenen vorläufigen Bescheide eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Begründung auf (*„Die Veranlagung ergeht vorläufig – Beobachtung der Einkunftsquelleneigenschaft“*). In weiterer Folge jedoch ist die Vorläufigkeit in beiden Bescheiden unbekämpft geblieben. Eine endgültige Festsetzung erfolgte sowohl für das Jahr 2000 als auch für das Jahr 2001 mit Bescheiden vom 17. Jänner 2007, deren Anfechtung u.a. Gegenstand dieses Verfahrens ist.

Aber auch wenn eine mangelhafte Begründung der Vorläufigkeit vorliegen würde oder die Erlassung eines vorläufigen Bescheides nicht rechtmäßig war, kann nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 28.3.2001, 98/13/0032) ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob das Finanzamt seinerzeit Bescheide zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen hätte, zumal dem Bw. offen gestanden wäre, die seinerzeitigen Bescheide im Ausspruch der Vorläufigkeit mit Berufung

anzufechten und auf diesem Weg das Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen (VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075).

Ist die Ungewissheit beseitigt, so ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen bzw. hat eine Endgültigerklärung zu erfolgen. (Ritz, BAO³, § 200 Tz. 1). Ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen; er ist voll mit Berufung anfechtbar (§ 251, keine Teilrechtskraft) (Ritz, a.a.O, § 200 Tz. 13).

Die vorläufigen Bescheide für die Jahre 2000 und 2001 wurden innerhalb der Verjährungsfrist (auch wenn Wegfall der Ungewissheit bereits im Jahr 2001, Verlängerungshandlung im letzten Jahr der Verjährungsfrist 2006 durch persönliche Besprechung) durch endgültige ersetzt. Daher kann die Erlassung von endgültigen Bescheiden ab 2002 (Erstbescheid vom 6. Juli 2004 für die Jahre 2002 und 2003 und Erstbescheid vom 3. August 2005 für das Jahr 2004) die Rechtmäßigkeit der Erlassung endgültiger Bescheide für das Jahr 2000 und 2001 nicht beeinträchtigen.

Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben kann kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise abgeleitet werden (VwGH 29.5.2001, 96/14/0069). Auch der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (Ritz, a.a.O, § 114 Tz 9).

Auch wenn der Bw. durch die Erlassung von endgültigen Bescheiden ab 2002 auf eine gewisse Rechtssicherheit auch für die Vorjahre vertrauen konnte, so schafft nach der Judikatur des VwGH (zB 18.12.1996, 94/15/0151; 21.1.2004, 2003/16/0113) der Grundsatz von Treu und Glauben kein schützwürdiges Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung.

3. Zum Einwand der **Liebhaberei** bei einer Tätigkeit als Vizebürgermeister in den Jahren **2000, 2001** und **2005**:

Zahlenmäßige Darstellung der Einkünfte als Vizebürgermeister und der Entwicklung der Werbungskosten:

	nichtselbständige Einkünfte als Vizebürgermeister (in €)	Werbungskosten	davon anerkannt	davon nicht anerkannt
1997	15.904,89	17.622,22	17.622,22	

1998	16.972,30	22.188,40	22.188,40	
1999	17.996,99	23.001,68	23.001,68	
2000	17.338,07	45.153,23	19.838,01	25.315,22
2001	17.459,36	31.169,14	17.459,36	13.709,78
2002	17.625,48	31.514,34	31.514,34	
2003	17.766,06	23.583,62	23.583,62	
2004	17.880,84	28.126,58	28.126,58	
2005	12.653,10	37.914,29	9.694,00	28.220,29

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 (LVO) 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.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die zu beurteilende Tätigkeit als Vizebürgermeister vom Bw. über zehn Jahren (1995 bis 2005) ausgeübt wurde und es sich dabei an sich um keine kurzfristige Tätigkeit mehr handelte und angesichts der in den angefochtenen Bescheiden dargestellte Verlustsituation (seit 1997 übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen aus dieser Tätigkeit) keineswegs anhand objektiver Umstände eine Gesamtüberschusserzielungsabsicht nachvollziehbar ist. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis 97/15/0157 vom 24.2.2000 jedenfalls bestätigt, dass es sich bei einer Tätigkeit von über fünf Jahren um keine kurzfristige Tätigkeit mehr handelt.

Fallen Aufwendungen vor Einnahmenerzielung an, ist die Rechtsfrage nach Anerkennung der Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten von der Liebhabereifrage zu unterscheiden und dieser insofern vorgelagert, als sich bei Verneinung der Werbungkosteneigenschaft die Liebhabereifrage nicht mehr stellt (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, LVO 1993, Anm. 3).

Im vorliegenden Fall würde die vom Bw. angestrebte Tätigkeit als Bürgermeister zu weitaus höheren Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit führen, die die Verlustsituation verändern könnten.

Wird ernsthaft die Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit angestrebt, können bereits vor Aufnahme anfallende Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden, wobei die zielstrebige Vorbereitung erkennbar sein muss.

Die Aufwendungen anlässlich der Wahlen in den Jahren 2000 und 2005 sind deshalb durch eine steuerbare Tätigkeit veranlasst, eine steuerliche Berücksichtigung daher möglich. Ob der Bewerber tatsächlich gewählt wird und Einnahmen erzielt, ist unerheblich; auch erfolglose Wahlkampfkosten sind absetzbar, wenn die Wahl und die spätere Tätigkeit in dem gewählten Amt ernsthaft angestrebt werden.

Streitgegenständlich sind die Bemühungen des Bw., das Bürgermeisteramt zu erlangen, objektiv möglich, sodass der Bw. – auch nach Ansicht des Finanzamtes – ernsthaft damit rechnen konnte, das gewünschte politische Amt zu erlangen. Dass es letztlich nicht dazu gekommen ist, lag einerseits an der abweichenden Entscheidung der Wähler bzw. an der X Gemeindeordnung, die bei Mandatsgleichheit das Los entscheiden lässt.

Die dem Bw. - zeitlich und inhaltlich - in Zusammenhang mit seinen Wahlkämpfen (in den Jahren 2000 und 2005) erwachsenen Aufwendungen für Plakataktionen, Wahlveranstaltungen usw. sind daher als vorweggenommene – vergebliche – Werbungskosten abzugsfähig.

Da eine exakte Ermittlung der Höhe der Aufwendungen nicht oder nur mit hohem administrativen Aufwand möglich ist, wurden diese Aufwendungen vom Finanzamt in Höhe der Differenz zwischen den Aufwendungen in Wahljahren gegenüber Nicht-Wahljahren geschätzt, wogegen sich der Bw. nicht ausgesprochen hat. Der Unabhängige Finanzsenat folgt daher der Berechnung des Finanzamtes.

Ob die Tätigkeit als Vizebürgermeister typisch der Lebensführung zuzurechnen oder typisch erwerbswirtschaftlich ist, ist im Einzelfall objektiv anhand der näheren Umstände zu beurteilen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 676).

Liebhaberei wird nur dann vorliegen, wenn die Tätigkeit auf eine größere Zahl von Jahren gesehen nicht der Erzielung positiver Einkünfte dient und die Absicht fehlt, auf Dauer gesehen nachhaltige Überschüsse zu erzielen.

Eine Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO, die bei den nicht unmittelbar mit einem Wahlkampf zusammenhängenden Werbungskosten anzustellen ist, führt zu folgendem Ergebnis: Eine Beobachtung der Entwicklung der Verluste ergibt ein stetiges Ansteigen und in den letzten Jahren ein Stagnieren auf hohem Niveau. Hinsichtlich des Verhältnisses der Verluste zu den Überschüssen ist festzustellen, dass die jährlichen Einnahmen aus der Tätigkeit als Vizebürgermeister durchschnittlich 17.500,00 € betragen und die Werbungskosten in den Nicht-Wahljahren zwischen 22.000,00 € und 31.000,00 € liegen.

Im Hinblick darauf, dass die Einnahmen eine nicht variable Größe darstellen (denn der Bw. hat selbst keine Möglichkeit, seine Ertragslage zu verbessern) und auch die Werbungskosten

in all den Jahren nach einem Ansteigen auf hohem Niveau gleichbleibend sind, kann auch eine Überprüfung nach den im § 2 LVO vorgegebenen Kriterien (Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen, marktgerechtes Verhalten usw.) zu keinem anderen Ergebnis führen (dazu auch Österreichischer Gemeindebund, Schriftenreihe: Die Besteuerung der Gemeindemandatare, Ausgabe 1-2002, Pkt. 6.2.1, www.gemeindebund.at). Es ist keineswegs eine anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gesamtüberschusserzielungsabsicht gegeben.

Es sind daher die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 LVO betreffend die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht erfüllt.

Es ist daher der Ansicht des Finanzamtes im Sinne einer gesplitteten Betrachtungsweise zu folgen, wonach in den Jahren zwischen den Wahlen von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO ausgegangen wird (die Aufwendungen dieser Jahre stehen in erster Linie mit dem Amt des Vizebürgermeisters in Verbindung) und lediglich in den Wahljahren (2000 und 2005) die tatsächlichen Wahlkampfkosten als vorweggenommene Werbungskosten anerkannt werden.

Auch aus dem Entgegenkommen des Dienstgebers (Land X.), wonach ca. 30 % Dienstfreistellung in den Jahren 2000 und 2001 und 25 % Dienstfreistellung im Jahr 2005 bei vollen Bezügen gewährt wird, und daher lt. Bw. 30 % bzw. 25 % des Landesbezuges zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft zu den Gemeindebezügen hinzuzurechnen wären, kann keinesfalls eine andere Gesamtbetrachtung resultieren.

Die Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt, ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatte Einheit gesondert zu beurteilen (vgl. § 1 Abs. 1 letzter Satz und § 1 Abs. 2 letzter Satz LVO und Doralt/Renner, EStG³, Tz 335). Es kann kein Zweifel bestehen, dass es sich bei der Tätigkeit als Vizebürgermeister um eine solche eigenständige Einheit handelt, die von den übrigen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu trennen sind.

Es ist den Ausführungen des Finanzamtes vollinhaltlich zu folgen, dass die Funktion als Vizebürgermeister keinen positiven Einfluss auf die Tätigkeit beim Land X. hatte. Auch aus dem Blickwinkel der Gesamtrentabilität (eine verlustbringende Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO wird deshalb aufrechterhalten, weil sie sich positiv auf die Ergebnisse einer anderen, mit ihr im Zusammenhang stehenden positiv wirtschaftenden Betätigung auswirkt, wobei die dort entstandenen Verluste gemäß § 1 Abs. 3 LVO anzuerkennen sind) ist die Tätigkeit beim Land X. nicht in direktem Zusammenhang mit der Gemeindetätigkeit zu sehen. Die Tätigkeit als Vizebürgermeister wurde laut Bw. zur Erreichung der Bürgermeisterfunktion aufrecht erhalten und nicht im Hinblick auf die Beschäftigung beim Land X. .

Des weiteren wird bemerkt, dass nach § 245 Abs. 1 BAO die Berufungsfrist grundsätzlich einen Monat beträgt, aber nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung die Berufungsfrist bei gesonderter Begründung erst mit der nachgereichten Begründung in Lauf gesetzt wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Oktober 2008