



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0291-W/04,
miterledigt RV/3221-W/07,
RV/3220-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von Bw. , Wien, vertreten
Steuerberater, Wien1,

vom 24. Februar 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom
23. Jänner 2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000,

vom 8. August 2003 gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom
11. Juli 2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001,

und vom 17. Oktober 2007 gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom
14. September 2007 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005

entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000, 2001 und 2005 wird
stattgegeben. Die vorläufigen Festsetzungen betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2005
werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch endgültige Festsetzungen ersetzt.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 wird abgeändert.

Die Berufung gegen den vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird
als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig
erklärt.

Der Berufung gegen den vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 wird stattgegeben. Die vorläufige Festsetzung wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung ersetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

I. Allgemeines:

Strittig ist, ob die vom Bw. aus selbständiger Arbeit erklärten Einkünfte steuerlich als Liebhaberei zu beurteilen sind.

Der Bw. betrieb seit 1985 das Studium der Architektur an der UniversitätX, welches er im Jahr 2000 erfolgreich abschloss. Im Jahr 2005 wurde dem Bw. die Befugnis für das Fachgebiet Architektur gemäß § 12 Ziviltechnikergesetz 1993 verliehen.

Bereits in Studienzeiten und auch nach Abschluss des Studiums (mit zeitlichen Unterbrechungen) war der Bw. bei Ziviltechnikerbüros im Angestelltenverhältnis tätig.

Ab 1988 gab der Bw. jährlich Umsatz- und Einkommensteuererklärungen ab, worin er darlegte, neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als „Baukünstler“ bezogen zu haben.

Für die Jahre bis einschließlich 1999 wurde der Bw., soweit aus den Akten ersichtlich (1994 ff.), vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt.

Ab dem Jahr 2000 wurde jedoch die selbständige „baukünstlerische“ Tätigkeit des Bw. als Liebhaberei beurteilt und die Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer mit vorläufigen Bescheiden durchgeführt.

Der Bw. bekämpfte in den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000, 2001 sowie 2005 die Beurteilung dieser „baukünstlerischen“ Tätigkeit als Liebhaberei.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2004 wurde vom Bw. kein Rechtsmittel erhoben.

II. Verfahren vor dem Finanzamt:

A. Umsatz- und Einkommensteuer 2000:

Der Bw. wurde mangels Abgabe von Steuererklärungen mit Bescheiden vom 23. Jänner 2003 im Schätzungsweg veranlagt. Der Umsatzsteuer wurden Umsätze (20%) iHv S 50.000,00 ohne Abzug von Vorsteuer zugrunde gelegt und eine Zahllast iHv S 10.000,00 berechnet. Betreffend Einkommensteuer wurden (abweichend von den Veranlagungen der Vorjahre – Einkünfte aus selbständiger Arbeit) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 10.000,00 angesetzt.

Der Bw. erhob mit Schreiben vom 24. Februar 2003 unter Beilage von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen Berufung und beantragte, „auf Grundlage der beiliegenden Erklärungen die Bescheide 2000 ausfertigen zu wollen“. Dabei wurde die „baukünstlerische“ Tätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angeführt.

Mit vorläufiger Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2003 änderte das Finanzamt die Bescheide wie folgt ab:

Umsätze, Vorsteuern und Umsatzsteuer wurden mit Null festgesetzt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden anstelle S 10.000,00 mit S 0,00 festgesetzt; Sonderausgaben laut Erklärung iHv S 3.444,00 wurden berücksichtigt.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

„Seit 1987 werden nur mehr Verluste erklärt. In den Jahren ab 2000 sogar nur mehr Ausgaben ohne die geringste Einnahme. Trotz eines Ergänzungsersuchens konnte von Ihnen keine positive Prognoserechnung nachgereicht werden. Es wurde nur auf die schwere wirtschaftliche Lage verwiesen. Von den zukünftigen Einnahmen wurde nichts erläutert. Da ohne eine Einnahmequelle nicht davon ausgegangen werden kann, ob überhaupt eine Einkunftsquelle noch vorliegen kann, werden die beantragten Vorsteuern und Ausgaben vorläufig nicht anerkannt. Bis auf weiteres ergehen die Veranlagungen vorläufig.“

Der Bw. beantragte mit Schreiben vom 8. August 2003 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte mit ergänzendem Schreiben vom 18. September 2003 vor, er erbringe Leistungen für Ziviltechniker und Architekturbüros, welche im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit erfasst würden. Er beabsichtige, mit Hilfe von Projekten betreffend bekannte innerstädtische Standorte/Stadtentwicklungsgebiete im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit Fuß zu fassen. In diesem Zusammenhang würden laufend Projektstudien durchgeführt, Pläne und Modelle erstellt und dann mit den entsprechenden Stellen bzw. mit möglichen privaten Investoren Kontakt aufgenommen. Zur

Veranschaulichung wurden Auszüge folgender Arbeiten (Kopien von Schaubildern zu Studien) vorgelegt:

städtebaulichesProjekt-A

städtebaulichesProjekt-B

städtebaulichesProjekt-C

städtebaulichesProjekt-D.

städtebaulichesProjekt-E

Der Bw. deutete zu diesen Projekten an, er habe bereits Kontakte mit der Stadtplanung aufgenommen, plane Machbarkeitstudien und könne bei endgültiger Auftragserteilung mit Einnahmen iHv. mehreren tausend Euro rechnen.

Zudem würden laufend sämtliche Möglichkeiten aufgegriffen, weitere Projekte zu präsentieren. Es sei beabsichtigt, den selbständigen Bereich sukzessive stärker zu gewichten, und in weiterer Folge den unselbständigen Bereich aufzugeben. Dass sich bei solch langfristigen Projekten in einzelnen Jahren keine Einnahmen ergeben können, werde vom Bw. bewusst in Kauf genommen, um sein Endziel der Selbständigkeit zu erreichen.

Im Anhang zum Schreiben vom 18. September 2003 legte der Bw. eine Unternehmensplanung ab 2004 vor. Aus dieser Übersicht (siehe Beilage 1 der Berufungsentscheidung) ist erkennbar, dass der Bw. mit einem wesentlichen Ansteigen der Umsätze und Gewinne ab 2005 rechnete.

B. Umsatz- und Einkommensteuer 2001:

Der Bw. gab am 4. April 2003 die Erklärungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 ab. Mit Ergänzungsersuchen vom 9. April 2003 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, bekanntzugeben, mit welchen Betriebseinnahmen die beantragten Betriebsausgaben für 2000/2001 in Zusammenhang stehen, da weder 2002 noch bis dato Umsätze gemeldet worden seien.

Der Bw. führte dazu im Schreiben vom 2. Juli 2003 aus, in den Jahren 2000 und 2001 seien zwar im Rahmen der selbständigen Tätigkeit Aufträge abgewickelt bzw. Angebote im Rahmen von Wettbewerben oder Vorleistungen für potentielle Aufträge erbracht worden, Einnahmen seien aber noch keine geflossen. Der Bw. wies darauf hin, dass „es sich gerade in der Bauwirtschaft um längere Planungszeiträume handelt, wobei die Abrechnung erst bei tatsächlicher Realisierung des Projektes erfolgen kann“. Auch seien in og.

Veranlagungszeiträumen verschiedene Machbarkeitsstudien erstellt worden (Vorprojekte), die reinen „Akquisitionsaufwand“ darstellen würden.

Aufgrund der derzeitigen schwachen Konjunktur in der Baubranche würden Projekte nur sporadisch und nicht planbar realisiert. Architektur- und Zivilingenieurbüros seien jedoch gezwungen, umfangreiche „Akquisitionsleistungen“ zu erbringen, die zum Teil schubladisiert würden. Es könne in weiterer Folge durchaus vorkommen, dass das eine oder andere Projekt nach einem Zeitraum von mehreren Jahren realisiert werde. Beispielsweise bearbeite der Bw. derzeit (2003) ein Projekt, das im Jahr 1994 projektiert wurde, 1996 zum Projekt erklärt wurde und nun erst 2003 errichtet werde.

Bei der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2001 mit vorläufigen Bescheiden vom 11. Juli 2003 wurde die Umsatzsteuer mit S 0,00 festgesetzt; der Einkommensteuer wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit ebenfalls mit S 0,00 zugrunde gelegt. Die Bescheidbegründung ist gleichlautend mit den Bescheiden betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2000.

Der Bw. erhob mit Schriftsatz vom 8. August 2003 Berufung (zugleich Vorlageantrag betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000), welche er mit Schreiben vom 18. September 2003 ergänzte (siehe Ausführungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000).

Die Berufung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2001 wurde vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

C. Umsatz- und Einkommensteuer 2005:

Die Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2005 erfolgte ebenfalls mit vorläufigen Bescheiden. Dabei wurden betreffend Einkommensteuer die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit € 0,00 festgesetzt. Der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2005 wurden - offenbar gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 (Steuerschuld aufgrund von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis) - zwar steuerpflichtige Umsätze laut Erklärung iHv € 4.590,00 zugrundegelegt, jedoch die Vorsteuern laut Erklärung iHv € 1.139,25 außer Ansatz gelassen.

Mit Berufung vom 17. Oktober 2007 beantragte der Bw. die erklärungskonforme Veranlagung. Es sei ihm nunmehr gelungen, aus den bereits bekanntgegebenen Projekten „Erlöse“ (gemeint: Einnahmen) zu erlangen und im Jahr 2007 ein deutlich positives Ergebnis zu erzielen. Daraus sei ersichtlich, dass sehr wohl eine Einkunftsquelle vorliege.

D. Die Berufungen wurden vom Finanzamt – betreffend die Jahre 2001 und 2005 ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen - dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

E. Folgejahre:

Der Bw. bezog laut einheitlicher Feststellung gemäß § 188 BAO aus einer mit Architekt-X betriebenen Arbeitsgemeinschaft, StNr-XY, ab 2007 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in folgender Höhe:

	Einkünfte	Nicht entnommener Gewinn	Nachversteuerung § 11a EStG 1988
2007	16.895,57	- 16.895,58	
2008	5.877,27		
2009	21.257,88		22.763,81
2010	- 2.514,55		

Der Bw. wurde zur Umsatz- und Einkommensteuer 2006 bis 2010 erklärungsgemäß veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (ab 2007: Summe der Einkünfte aus eigener Tätigkeit und aus der Arbeitsgemeinschaft) der Veranlagung zur Einkommensteuer mit folgenden Beträgen zugrundegelegt:

2006	- 2.837,29
2007	16.285,45
2008	9.275,59
2009	26.679,55
2010	3.054,26

III. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

A. Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Mai 2009 wurde der Bw. aufgefordert, darzulegen, welche Tätigkeit er mit dem Begriff „Baukünstler“ umschreibt und welche Tätigkeiten er als „Baukünstler“ ausübt.

Weiters war auszuführen, wie er ab 1999 mit Kunden in Kontakt trat, welche Werbemaßnahmen gesetzt wurden und welche Projekte seit 1999 geplant, begonnen und durchgeführt wurden.

Zu den Studien laut Schreiben vom 18. September 2003 (siehe Seite 7) war auszuführen, wann und bei welchen Abnehmern diese Studien präsentiert bzw. realisiert wurden. Einnahmen-/Ausgabenrechnungen der Jahre 2006 bis 2008 wurden angefordert.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24. Juni 2009 gab der Bw. an, ein „positiver Gesamtüberschuss der Tätigkeit als Baukünstler“ werde „jedenfalls vor Erreichen des absehbaren Zeitraumes von 23 Jahren (inklusive Vorbereitungsmaßnahmen) erzielt“. Eine Berechnung dieses Gesamtüberschusses legte der Bw. nicht vor.

Aus den Ausführungen des Bw. ist erkennbar, dass er offenbar davon ausgeht, dass bei einer „1/1-Betätigung“ nicht tatsächlich ein Gesamtgewinn/überschuss erzielt werden muss, sondern dass es genügt, dass die Gewinnerzielungsabsicht erkennbar ist. Um diese zu untermauern, führte der Bw. näher aus, welche Aktivitäten er im Bereich Architektur entfaltete und insbesondere, welche Projekte er entwickelte bzw. welche dieser Projekte, sei es im Rahmen selbständiger Tätigkeit oder im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses, verwirklicht wurden. Offenbar wurden bis 2009 nachstehende Projekte vom Bw. geplant bzw. verwirklicht:

Projekte laut SS 24.6.2009:	Selbständig/nichtselbständig	Wann erarbeitet ?
Projekt-A	nsA°, Architekturbüro-A	1992
Projekt-B	nsA, Ziviltechnikerbüro-B, Architekturbüro-A	1995
Projekt-C	Universität	1997
Projekt-D	nsA, Assistent Technische Universität	1997
Projekt-E	nsA, Assistent Technische Universität	1997
Projekt-F	nsA, Ziviltechniker-C	2003
Projekt-G	nsA, Ziviltechniker-C	2003
Projekt-H	nsA, Ziviltechniker-C	2004
Projekt-I	selbständige Arbeit	2005
Projekt-J	selbständige Arbeit	2006
Projekt-K, Gutachterverfahren	selbständige Arbeit	2007
Projekt-L	ARGE	2008

°nichtselbständige Arbeit

Betreffend die Projekte/Machbarkeitsstudien laut Schriftsatz vom 18. September 2003 – Projekte-A,B,C,D,E ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar, ob diese „Projekte“ auch wirtschaftlich verwertet wurden.

B. Mit weiterem Vorhalt vom 24. August 2009 wurde nochmals die Vorlage von Einnahmen-Ausgabenrechnungen für 2006 und 2007 und eine Berechnung des Gesamtüberschusses aus der Tätigkeit als Baukünstler laut Vorhaltsbeantwortung vom 24. Juni 2009 abverlangt.

Auszuführen war, welche konkreten Projekte der Bw. seiner selbständigen Tätigkeit als Baukünstler zuordnet, da ein Großteil der Projekte offenbar im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stünden.

Anzuführen war weiters, wann die im Schreiben vom 18. September 2003 angeführten Studien bei Vertretern der Stadtplanung vorgestellt wurden; entsprechende Unterlagen sollten vorgelegt werden.

In einer Vorsprache vor dem UFS am 11. September 2009 (siehe Aktenvermerk vom gleichen Tag) legte der Bw. dar, er sehe sich als Baukünstler im Sinne von (Bau)Kunst, um sich von einer reinen Bautätigkeit wie zB. ein Baumeister abzugrenzen.

Nach Ansicht des Bw. liege eine § 1/1 Betätigung im Sinne der Liebhaberei-Verordnung vor. Das Gesamtbild der Verhältnisse spreche dafür, dass eine Einnahmenerzielungsabsicht gegeben sei. Der Bw. sei ständig bemüht, Kontakte zu knüpfen und Projekte zu entwickeln, die auf Interesse bei Abnehmern stoßen.

Eine Prognoserechnung wurde ebensowenig vorgelegt wie eine konkrete Zuordnung der vom Bw. angeführten Projekte zu den Einkünften aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Arbeit.

C. Die Erträge, Einnahmen und Aufwendungen aus der „baukünstlerischen“ Tätigkeit betrugen nach der Aktenlage in den Jahren 1994 bis 2010 (die Beträge für die Jahre 1988 bis 1993 sind nicht mehr nachvollziehbar):

	Einkünfte	Einnahmen	Ausgaben
1994	+ S 19.880,00		
1995	+ S 90.228,00		
1996	- S 22.885,00		
1997	+ S 521.668,57	S 744.207,00	S 200.000,00
1998	- S 64.438,73	S 93.900,00	S 140.000,00
1999 ^o	- S 156.658,66	0,00	S 156.658,66
2000	- S 140.688,15	0,00	S 140.688,15
2001 (öS)	- S 61.648,12	0,00	S 61.648,12
2002 (€)	- 6.443,74	0,00	6.443,74
2003	- 2.953,41	0,00	2.953,41
2004	- 11.016,46	0,00	11.016,46
2005	- 9.945,94	4.590,00	14.000,00
2006	- 2.837,29	16.985,00	19.822,29
2007	- 610,13	40.166,52	40.776,65
2008	+ 3.398,32	37.839,01	34.440,69
2009	+ 5.421,67	43.244,86	37.823,19
2010	+ 5.568,81	35.942,97	30.374,16

In den Jahren 1999 bis 2004 wurden demnach nur Ausgaben erklärt.

Unter Zugrundelegung der erklärten Beträge (ohne Erträge aus der Mitunternehmerschaft ab 2007) liegt folgendes Gesamtergebnis vor:

	Einkünfte in S	Einkünfte in €	Gesamtgewinn in €
--	----------------	----------------	-------------------

1994	+ S 19.880,00	+ 1.444,74	
1995	+ S 90.228,00	+ 6.557,12	+ 8.001,86
1996	- S 22.885,00	+ 1.663,12	+ 6.358,74
1997	+ S 521.668,57	+ 37.911,13	+ 44.269,87
1998	- S 64.438,73	+ 4.682,95	+ 39.586,92
1999°	- S 156.658,66	- 11.384,83	+ 28.202,09
2000	- S 140.688,15	-10.224,21	+17.977,88
2001 (öS)	- S 61.648,12	-4.480,14	+13.497,74
2002 (€)		-6.443,74	+7.054,00
2003		-2.953,41	+4.100,59
2004		-1.016,46	-6.915,87
2005		-9.945,94	-16.861,81
2006		-2.837,29	-19.699,10
2007		-610,13	-20.309,23
2008		+3.398,32	-16.910,91
2009		+5.421,67	-11.489,24
2010		+5.568,81	-5.920,43

Unter der Annahme einer Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2005 liegen folgende Gesamtergebnisse vor (Beträge ohne/mit Ergebnisse aus der Mitunternehmerschaft):

ohne Mitunternehmerschaft			mit Mitunternehmerschaft	
	Einkünfte	Gesamtergebnis	Einkünfte	Gesamtergebnis
2005	- 9.945,94		- 9.945,94	
2006	- 2.837,29	- 12.783,23	- 2.837,29	- 12.783,23
2007	- 610,13	- 13.393,36	+ 16.285,45	+ 3.502,22
2008	+ 3.398,32	- 9.995,04	+ 9.275,55	+ 12.777,77
2009	+ 5.421,67	- 4.573,37	+ 26.679,55	+ 39.457,32
2010	+ 5.568,81	+ 995,44	+ 3.054,26	+ 42.511,58

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die (objektivierbare) Absicht, eine insgesamt ertragsbringende Tätigkeit zu entfalten.

Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen.

Die maßgebenden Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung) BGBl. Nr. 33/1993, im Folgenden als LVO bezeichnet, lauten:

Abschnitt I

Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 1. (1) Einkünfte liegen 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, und**
- nicht unter Abs. 2 fällt.**

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist 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 auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,**
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,**
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,**
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,**
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,**
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).**

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls

ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Abschnitt II

Umsatzsteuer

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des §1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der Bw. erklärte bis 2004 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als „Baukünstler“, ab 2005 als Architekt. Es ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Bw. als Architekt grundsätzlich unter § 1 Abs. 1 der LVO fällt. Dasselbe gilt für die selbständige Tätigkeit des Bw. im Bereich Architektur (laut Bw. als „Baukünstler“) vor Erlangen der Berufsbezeichnung eines Architekten.

Entgegen der Annahme des Bw. sind in die Beurteilung, ob seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit abgabenrechtlich Liebhaberei darstellen, und die anzustellende Gesamtgewinnbetrachtung, die Ergebnisse seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht einzubeziehen, da nach § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss zu erzielen, für jede organisatorisch in sich geschlossene Einheit gesondert zu beurteilen ist (vgl. zB Jakom/Laudacher, EStG, 2010, § 2 Rz 229: Untersuchungsgegenstand für die Liebhabereiprüfung ist die einzelne Einkunftsquelle. Auch innerhalb einer Einkunftsart ist jede Einkunftsquelle getrennt zu beurteilen).

Daher ist auch die eigenständige Tätigkeit des Bw. im Bereich Architektur für Zwecke der Liebhabereibeurteilung getrennt von seinen Einkünften aus der Mitunternehmerschaft zu betrachten.

Anhand der ab 1994 erklärten Einkünfte lässt sich für die selbständige Tätigkeit des Bw. (ohne Mitunternehmerschaft) folgendes Gesamtergebnis ableiten:

	Einkünfte in S	Einkünfte in €	Gesamtgewinn in €
1994	+ S 19.880,00	+ 1.444,74	
1995	+ S 90.228,00	+ 6.557,12	+ 8.001,86
1996	- S 22.885,00	+ 1.663,12	+ 6.358,74
1997	+ S 521.668,57	+ 37.911,13	+ 44.269,87
1998	- S 64.438,73	+ 4.682,95	+ 39.586,92
1999	- S 156.658,66	- 11.384,83	+ 28.202,09
2000	- S 140.688,15	-10.224,21	+ 17.977,88
2001	- S 61.648,12	- 4.480,14	+ 13.497,74
2002		- 6.443,74	+ 7.054,00
2003		- 2.953,41	+ 4.100,59
2004		- 11.016,46	- 6.915,87
2005		- 9.945,94	- 16.861,81
2006		- 2.837,29	- 19.699,10
2007		- 610,13	- 20.309,23
2008		+ 3.398,32	- 16.910,91
2009		+ 5.421,67	- 11.489,24
2010		+ 5.568,81	- 5.920,43

Demnach wurden zwar ab 2008 Gewinne erzielt, jedoch liegt selbst im Jahr 2010 noch ein negatives Gesamtergebnis vor.

Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Durchführung großer städtebaulicher Projekte im öffentlichen Raum, wie sie der Bw. offenbar anstrebt, nicht realistisch erscheint, wenn man nicht ein abgeschlossenes Architekturstudium und die staatliche Befugnis als Architekt vorweisen kann. Die Ursache gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 LVO, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird, liegt somit in der Art der Führung des Betriebes durch den Bw.

Dabei kann angenommen werden, dass ohne Studienabschluss und Erlangung der Befugnis als Architekt, so wie in den Jahren 2000 bis 2004, die Einnahmen des Bw. auch in weiterhin stagniert wären und daher die Erzielung eines Gesamtgewinnes auch nach 2010 nicht realistisch zu erwarten gewesen wäre. Ein marktgerechtes Verhalten in Bezug auf die angebotenen Leistungen (§ 2 Abs. 1 Z 4 LVO) war dem Bw. vor Erlangen der Befugnis als Architekt nicht möglich.

Erst der Abschluss des Studiums und vor allem die Erlangung der Befugnis als Architekt im Jahr 2005 bewirkte eine wesentliche „Änderung der Bewirtschaftung“ im Sinne der Liebhabereiverordnung, welche dem Bw. das Erzielen von - wenn auch bescheidenen - Gewinnen ermöglichte. Denn erst mit Erlangung dieser Befugnis war es dem Bw. möglich, im

Bereich Architektur Großprojekte zu verwirklichen. Dies entspricht auch der vom Bw. mit Schreiben vom 18. September 2003 vorgelegten Unternehmensplanung (siehe Beilage 1 der Berufungsentscheidung), woraus ersichtlich ist, dass der Bw. erst ab 2005 mit einem erkennbaren Ansteigen der Umsätze und Gewinne rechnete.

Es liegen somit drei getrennte Beobachtungszeiträume vor:

a. „Baukünstlerische“ Tätigkeit der Jahre 1988 bis 2004:

Die Tätigkeit des Bw. als „Baukünstler“ stellt eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO dar, welche aber mangels Erzielung eines Gesamtgewinnes ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen ist. Umsatzsteuerlich liegt bei der gegebenen 1/1-Betätigung gemäß § 6 LVO keine Liebhaberei vor.

b. Tätigkeit als Architekt ab 2005:

Die Erlangung der Befugnis als Architekt im Jahr 2005 bewirkte eine Änderung der Bewirtschaftung. Ab dem Jahr 2005 ist somit ein neuer Beobachtungszeitraum gegeben.

Unter der Annahme dieser Änderung der Bewirtschaftung liegen folgende Gesamtergebnisse vor (Beträge ohne/mit Ergebnisse aus der Mitunternehmerschaft):

ohne Mitunternehmerschaft			mit Mitunternehmerschaft	
	Einkünfte	Gesamtergebnis	Einkünfte	Gesamtergebnis
2005	- 9.945,94		- 9.945,94	
2006	- 2.837,29	- 12.783,23	- 2.837,29	- 12.783,23
2007	- 610,13	- 13.393,36	+ 16.285,45	+ 3.502,22
2008	+ 3.398,32	- 9.995,04	+ 9.275,55	+ 12.777,77
2009	+ 5.421,67	- 4.573,37	+ 26.679,55	+ 39.457,32
2010	+ 5.568,81	+ 995,44	+ 3.054,26	+ 42.511,58

Somit wurde, berechnet ab 2005, auch ohne die Ergebnisse aus der Mitunternehmerschaft im Jahr 2010 ein positives Gesamtergebnis (in Höhe von € 995,44) erzielt. Unter Einbeziehung der Ergebnisse aus der Mitunternehmerschaft wurde bereits im Jahr 2007 ein Gesamtgewinn erzielt.

Ausgehend von den Verlusten der Jahre 2005 bis 2007, ist für den Zeitraum ab 2005 wiederum nach Maßgabe der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt.

Dabei ist erkennbar, dass den anfänglichen Verlusten (2005 bis 2007) ab dem Veranlagungsjahr 2008 Gewinne gegenüberstanden (§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO), und dass es dem Bw. durch strukturverbessernde Maßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO), nämlich dem Erwerb der

Befugnis als Architekt, offenbar möglich war, ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (§ 2 Abs. 1 Z 4 LVO), und ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 5 LVO), an den Tag zu legen und somit Gewinne zu erwirtschaften.

Es ist somit ab 2005 vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen. Ein Grund für eine vorläufige Veranlagung ist nicht mehr gegeben. Der Bw. ist zur Einkommen- und Umsatzsteuer 2005 erklärungskgemäß zu veranlagern.

Ein Grund für eine vorläufige Veranlagung der Jahre 2000 bis 2004 ist ebenfalls nicht mehr gegeben, da nunmehr ein abgeschlossener Beurteilungszeitraum bis zum Zeitpunkt der Änderung der Bewirtschaftung vorliegt.

c. Ab 2007 erzielte der Bw. Einkünfte aus einer weiteren Einkunftsquelle, nämlich dem zusammen mit Architekt-X in Form einer Mitunternehmerschaft betriebenen Architekturbüro. Aus dieser Betätigung wurden erkennbar von Anfang an Gewinne erwirtschaftet, sodass jedenfalls Einkünfte iSd § 1 Abs. 1 LVO vorliegen. Die Tätigkeit des Bw. als Architekt ist als im Sinne des § 1 Abs. 3 LVO mit den Einkünften als Mitunternehmer in Zusammenhang zu sehen. Dabei lässt das Gesamtbild der Verhältnisse erkennen, dass der Bw. seine eigene Tätigkeit aus Gründen der Marktpräsenz, nämlich zwecks Werbung für die gewinnbringende Tätigkeit der Mitunternehmerschaft, aufrechterhält. In diesem Zusammenhang kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates davon ausgegangen werden, dass ab 2007 bezüglich der eigenen Betätigung des Bw. als Architekt gemäß § 1 Abs. 3 LVO jedenfalls keine Liebhaberei vorliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage 1: Unternehmensplanung laut Schriftsatz vom 18. 9. 2003

Beilage 2: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 24. September 2012