



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 30. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 9. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen wie in den Berufungsvorentscheidungen vom 17. August 2005:

	Eink. aus s.A.	Einkünfte	Einkommen	Einkommensteuer	anrechenbare Lohnsteuer
1998 (ATS)	0,00	179.568,00	168.568,00	19.897,68	-23.129,20
1998 (EUR)	0,00	13.049,72	12.250,31	1.446,02	-1.680,87
1999 (ATS)	0,00	182.541,00	171.541,00	20.853,22	-24.111,50
1999 (EUR)	0,00	13.265,77	12.466,37	1.515,46	-1.752,26
2000 (ATS)	0,00	183.803,00	172.803,00	17.224,04	-20.488,40
2000 (EUR)	0,00	13.357,48	12.558,08	1.251,72	-1.488,96
2001 (ATS)	0,00	186.804,00	176.731,00	18.487,34	-21.478,31
2001 (EUR)	0,00	13.575,58	12.843,54	1.343,53	-1.560,90

2002	0,00	13.664,42	12.859,42	1.403,39	-1.608,61
2003	0,00	14.033,43	13.285,43	1.541,97	-1.663,41

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) übte den Beruf eines Architekten aus (Einkünfte aus selbständiger Arbeit).

In einem Ersuchen um Ergänzung vom 7. April 2005 stellte das zuständige Finanzamt dem Bw. folgenden Sachverhalt dar und ersuchte um etwaige Ergänzungen:

Hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. sei festzustellen, dass 1992 letztmals ein positives Ergebnis erzielt worden sei. Ab 1993 seien durchwegs Verluste produziert worden, wobei der Gesamtverlust ab 1993 mittlerweile (bis 2003) einen Betrag von € 154.807,06 erreicht hätte. Es sei weiters anzumerken, dass ab dem Zeitpunkt der Pensionierung (1996) auch die Einnahmen aus selbständiger Arbeit merklich zurückgegangen seien.

Als Einkunftsquelle steuerlich anzuerkennen ist jedoch nur eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen ein positives Ergebnis zu erreichen imstande sei. Aufgrund der geschilderten Umstände erwäge das Finanzamt daher, die selbständige Tätigkeit als Liebhaberei einzustufen und die daraus erzielten Verluste nicht mehr steuerlich anzuerkennen.

Es werde um Stellungnahme hierzu ersucht.

In einer persönlichen Vorsprache beim zuständigen Finanzamt brachte der Bw. vor, dass er in den Jahren 2000 bis 2002 aus gesundheitlichen Gründen (2 Schlaganfälle, 3 Herzinfarkte) jeweils mehrere Wochen in stationärem Aufenthalt gewesen sei.

Dem Bw. wurde erklärt, dass aufgrund der vorliegenden Zahlen von Liebhaberei auszugehen sei. Zusätzliches Indiz sei das Schreiben des Steuerberaters vom 21. April 2005, in dem angeführt wird, dass „*aufgrund des fortgeschrittenen Alters des Steuerpflichtigen 2005 mit keinem Gewinn zu rechnen ist*“.

Der Bw. hätte auch anlässlich der Vorsprache einen sehr gebrechlichen Eindruck gemacht. Weiters hätte der Bw. bemerkt, dass er Ende dieses Jahres ohnehin die Tätigkeit beenden wolle.

Im oben genannten Schreiben vom 21. April 2005 wurde um Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für 2005 und Folgejahre auf Null Euro ersucht, da mit keinem Gewinn zu rechnen sei.

Mit Bescheiden vom 9. Mai 2005 wurden die ursprünglich vorläufig festgesetzten Einkommensteuern der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 nunmehr endgültig festgesetzt.

Die erklärten negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden nicht berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 14. März 2005 wurde die Einkommensteuer für 2003 zunächst vorläufig festgesetzt (Schätzung mangels Abgabe einer Steuererklärung).

Nach einer Berufung (Erklärung waren bereits vorhanden) wurde die Einkommensteuer für 2003 mittels Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 2005 entsprechend der Jahre 1998 bis 2002 (keine Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit) festgesetzt. Zu diesen Bescheiden vom 9. Mai 2005 wurde begründend ausgeführt, dass eine Tätigkeit nur dann als Einkunftsquelle im steuerlichen Sinn anerkannt werden könne, wenn diese auf Dauer gesehen in der Lage ist, Gewinne zu erzielen. Im vorliegenden Fall seien seit 1993 durchgehend negative Ergebnisse erzielt worden, wobei der erklärte Gesamtverlust 1993 – 2003 einen Betrag von € 153.804,06 ausgemacht hätte.

Da aufgrund des Alters des Bw. – wie im Gespräch am 2. Mai vom Bw. vorgebracht – sowie des Gesundheitszustandes eine gravierende Veränderung der Geschäftsgesbarung zum Positiven nicht erwartet werden könne und sogar die Betriebsaufgabe Ende 2005 ins Auge gefasst werde, sei die Erzielung eines Gesamtgewinnes auch objektiv nicht möglich. Der Einwand, dass durch vermehrte Krankenhausaufenthalte 2000 – 2003 die Geschäftsentwicklung gelitten hätte, könne nicht als Begründung herangezogen werden, da auch in den Vorjahren schon erhebliche Verluste erzielt worden seien.

Somit sei die selbständige Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren und die daraus erzielten Verluste ab 1998 (vorläufige Bescheide) im Zuge der Endgültigstellung steuerlich nicht anzuerkennen.

Mit Eingabe vom 30. Juni 2005 wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 eingebbracht.

Es werde beantragt folgende Betriebsausgaben, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen:

Die Betriebsausgaben in Form der Umsatzsteuerzahlungen für 1999 (€ 2.004,17), für 2001 (€ 1.247,39) und für 2002 (€ 1.455,34).

Für die außergewöhnlichen Belastungen würden pauschal € 1.000,00 pro Jahr angesetzt.

Als Sonderausgaben würden pro Jahr der Kirchenbeitrag mit € 75,00 und Versicherungen für 1998 (€ 3.720,70), für 1999 (€ 4.118,29), für 2000 (€ 4.097,94), für 2001 (€ 4.296,34), für 2002 (€ 4.459,00) und für 2003 (€ 4.639,00) angegeben.

Aufgrund der bescheid mäßigen Feststellung, dass bedingt durch mehrere

Krankenhausaufenthalte keine positive Geschäftsentwicklung zu erwarten sei, seien die genannten Bescheide hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Liebhaberei bewertet und die Einkünfte mit Null festgesetzt worden. Bezugnehmend auf die Judikatur und ständige Rechtsprechung werden obige Ausgaben dennoch als Betriebsausgaben, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 17. August 2005 wurden die Einkommensteuerbescheide für 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 (II. Berufungsvorentscheidung) geändert.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Sonderausgaben auch in den bisherigen Bescheiden bereits im Höchstmaß berücksichtigt worden seien.

Die gelten gemachten Krankheitskosten seien als a.o. Belastung berücksichtigt worden.

Bei Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei seien sämtliche Einnahmen und Ausgaben bzw. Werbungskosten steuerlich nicht zu berücksichtigen. Dazu würde auch die entrichtete Umsatzsteuer gehören.

Die Berufung sei also in diesem Punkt abzuweisen gewesen.

Mit Eingabe vom 17. September 2005 wurde Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 vom 17. August 2005 eingebracht (als Vorlageantrag gewertet).

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

1.) Die Einstufung der Tätigkeit als Liebhaberei sei für den Bw. einerseits überraschend und andererseits vollkommen unverständlich im Hinblick auf die folgenden Zahlen seiner Buchhaltung:

		in ATS	in EUR
1998	Honorare	21.407,00	1.556,00
	Pension	179.568,00	<u>13.049,00</u>
			14.605,00
1999	Honorare	25.000,00	1.817,00
	Pension	182.541,00	<u>13.265,00</u>
			15.082,00
2000	Honorare	1.100,00	80,00
	Pension	183.803,00	<u>13.357,00</u>

			13.437,00
2001	Honorare	15.957,76	1.161,00
	Pension	186.804,00	<u>13.576,00</u>
			14.737,00
2002	Honorare		1.683,00
	Pension		<u>13.730,00</u>
			15.413,00
2003	Honorare		6.325,00
	Pension		<u>13.895,00</u>
			<u>20.220,00</u>
<b>Gesamtsumme</b>	<b>in sechs Jahren</b>		<b>93.494,00</b>

2.) In früheren Jahren hätte es natürlich ganz andere Werte gegeben; z.B. 1993 mit einem Einnahmen-Überschuss von S 258.769,93 und 1994 mit einem solchen von S 280.091,10. Dazu sei noch zu sagen, dass der Bw. sein Büro allein betreibe und fallweise mit einer Arbeitsgemeinschaft.

Ein wesentliches Mittel einen Planungs-Auftrag zu erreichen, sei ein Erfolg bei einem Architekten-Wettbewerb. Der Bw. hätte in den letzten Jahren bei vielen Wettbewerben mitgemacht und auch einige Ankäufe erzielt, aber zu mehr hätte es nicht gereicht.

3.) Seit einem Herz-Infarkt im Jahre 1990 hätte der Bw. aus gesundheitlichen Gründen gezwungenermaßen immer mehr zurückschalten müssen.

Zahlreiche stationäre Krankenhausaufenthalte hätten die Arbeits-Möglichkeiten ersichtlich beeinträchtigt.

Der Bw. hätte teilweise ausgearbeitete Wettbewerbspläne krankheitsbedingt nicht abgeben können (Autobahnmeisterei Klagenfurt, Bundesamtsgebäude in Graz, Polytechnikum in Kirchdorf und einige andere).

Mit Datum 27. September 2005 wurde gegenständliche Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mittels Vorhalt vom 11. April 2007 seitens des nunmehr zuständigen Referenten des unabhängigen Finanzsenates wurde dem Bw. der aktenkundige Sachverhalt nochmals wie folgt dargestellt:

"Sie haben letztmals im Jahr 1992 positive Einkünfte aus ihrer selbständigen Tätigkeit erzielt. Im Zeitraum von 1993 bis 2003 summierten sich diese **negativen Einkünfte auf den Betrag von 154.807,06 € (bzw. 2.130.192,00 ATS)**.

Jahr	Umsatz	Ergebnis
1993	ATS 307.791,00	ATS - 314.516,00
1994	27.950,00	- 349.251,00
1995	114.790,00	- 180.689,00
1996	219.700,00	- 160.048,00
1997	83.470,00	- 158.001,00
1998	21.407,00	- 203.208,00
1999	60.064,00	- 248.286,00
2000	1.100,00	- 130.378,00
2001	15.971,00	- 172.349,00
2002	EUR 1.683,00	EUR - 8.037,66
2003	EUR 6.325,00	EUR - 7.475,49

Das zuständige Finanzamt anerkannte die aufgelisteten Verluste bis einschließlich 1997 (also 5 Jahre).

In der Berufungsschrift haben sie erwähnt, dass vor allem gesundheitliche Probleme die Ursachen für die negative Geschäftsentwicklung gewesen sind (vor allem seit dem Herzinfarkt im Jahr 1990).

Die Rechtsprechung und auch die gesetzlichen Bestimmungen (Verordnungen) treffen hierzu eine eindeutige Vorgangsweise.

(...)

Die gesetzlichen Bestimmungen und die Rechtsprechung erlauben auch nicht einzelne Betriebsausgaben wie zum Beispiel die in der Berufung angeführten Umsatzsteuerzahlungen zu berücksichtigen. Es gibt keine Möglichkeit Teilbetriebsausgaben zu berücksichtigen.

Entweder es liegt eine Einkunftsquelle im steuerlichen Sinn vor oder nicht. Diese Einkunftsquelle liegt aber jedenfalls ab 1998 nicht mehr vor (möglicherweise sogar schon vorher); die angeführten Verluste (bzw. Betriebsausgaben) können demnach auch vom nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat nicht berücksichtigt werden.

*Die ebenfalls im Berufungswege beantragten außergewöhnlichen Belastungen und Sonderausgaben wurden bereits vom Finanzamt im maximal möglichen Ausmaß berücksichtigt.*

*Sollten sie noch ergänzende (zu den bereits gemachten) Ausführungen vorbringen wollen, so ersuche ich um Vorlage innerhalb der oben angeführten Frist."*

In einer persönlichen Vorsprache des Bw. am 27. April 2007 beim Referenten gab der Bw. bekannt, dass er mittlerweile bereits zu 100% als invalide eingestuft sei (Pflegestufe 2). Er werde heuer die Tätigkeit tatsächlich einstellen. Er bemerkte weiters, dass ihm die Tätigkeit große Freude bereite und er sie in den letzten Jahren auch nur aufgrund seiner Pensionseinkünfte fortführen hätte können (Bürokosten etc.).

Der Referent gab dem Bw. bekannt, dass eine derartige „Quersubventionierung“ nichts an der vorliegenden mangelnden Einkunftsquelle bei der selbständigen Tätigkeit ändern könne. Die jeweilige Tätigkeit muss eigenständig in der Lage sein, Gewinne zu erzielen.

Neben den bereits aktenkundigen Angaben hatte der Bw. keine weiteren Angaben zu machen (wiederholter Hinweis auf seinen gesundheitlichen Zustand).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2) und Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1).

Bei der hier zu beurteilenden Tätigkeit liegt jedenfalls eine Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 (Einkunftsquellenvermutung) vor. Bei einer derartigen Tätigkeit hat die konkrete Liebhabereibeurteilung anhand von Kriterien (§ 2 Abs. 1 Z 1-6 LVO) zu erfolgen. Dabei sind in einer Gesamtbildbetrachtung Ausmaß und Entwicklung der Verluste, deren Verhältnis zu Gewinnen, Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben, marktgerechtes Verhalten und Preisgestaltung sowie Verbesserungsmaßnahmen zu untersuchen. Übersteigen die Verluste die Umsätze oder sind bereits die Fixkosten höher als die Einnahmen, so spricht dies für Liebhaberei.

Der Bw. erzielte bereits seit 1993 laufend Verluste. Ab dem Jahr 1996 bezog er Pensionseinkünfte. Wie er selbst anlässlich einer persönlichen Vorsprache ausführte, war ihm die Tätigkeit nur mehr möglich, weil er zusätzlich die Pensionseinkünfte zur Verfügung hatte.

Bei der Darstellung in der Berufungsschrift vom 17. September 2005 (Vorlageantrag) übersieht der Bw., dass nicht die Umsätze für die Liebhabereibeurteilung maßgeblich sind, sondern ob diese Umsätze auch tatsächlich zu Gewinnen/Überschüssen führen können.

So erzielte der Bw. im Jahr 1998 zwar Einnahmen in Höhe von S 21.407,00; nach Berücksichtigen der dazugehörenden Ausgaben ergab sich in diesem Jahr allerdings ein

Verlust in Höhe von S 203.280,00. In allen zu beurteilenden Jahre (1998 bis 2003) überstiegen die Verluste die getätigten Umsätze tw. um ein Vielfaches.

Jahr	Umsatz	Ergebnis
1993	ATS 307.791,00	ATS - 314.516,00
1994	27.950,00	- 349.251,00
1995	114.790,00	- 180.689,00
1996	219.700,00	- 160.048,00
1997	83.470,00	- 158.001,00
1998	21.407,00	- 203.208,00
1999	60.064,00	- 248.286,00
2000	1.100,00	- 130.378,00
2001	15.971,00	- 172.349,00
2002	EUR 1. 683,00	EUR - 8.037,66
2003	EUR 6.325,00	EUR - 7.475,49

Diese Konstellation spricht jedenfalls für das Vorliegen von Liebhaberei (vgl. VwGH 21.6.1994, 93/14/0217; 12.8.1994, 94/14/0025).

Der Gesundheitszustand und das Alter (geb. 31. Mai 1929) weisen jedenfalls nicht darauf hin, dass die Tätigkeit nachhaltig wieder gewinnbringend ausgeführt werden könnte.

Das zuständige Finanzamt hat die Verluste über einen langen Zeitraum hin akzeptiert (1993 bis 1997); es wäre also am Bw. gelegen, die Tätigkeit so zu gestalten, dass nicht weitere Verluste entstehen hätten können. Aufgrund der bereits in diesem Zeitraum eingetretenen gesundheitlichen Beeinträchtigungen hätte der Bw. reagieren müssen (möglicherweise mit einer Einstellung der Tätigkeit). Mit Hilfe der Pensionsbezüge ab dem Jahr 1996 hat der Bw. allerdings die Tätigkeit fortgeführt, obwohl er zumindest wissen hätte müssen, dass das Erzielen eines Gesamtgewinnes nicht mehr möglich sein werde; er hat ja langjährige Erfahrung in diesem Bereich.

In Anbetracht dieser eindeutigen Gegebenheiten war dieser Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

Die beantragten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen wurden bereits in den Bescheiden (Berufungsvorentscheidung) vom 17. August 2005 berücksichtigt. Dieser Beurteilung wird auch hier gefolgt.

Das Ergebnis der Berufungsentscheidung entspricht somit den bereits ergangenen Berufungsvorentscheidungen vom 17. August 2005.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Linz, am 3. Mai 2007