

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, vertreten durch PWB Perchtoldsdorfer Wirtschaftsberatung GmbH, 2380 Perchtoldsdorf, Ketzergasse 253, vom 8. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Jänner bzw. vom 15. Jänner 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird vorläufig festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt ua. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als wissenschaftlicher Gutachter und Berater für technische Anlagen. Aus dieser Tätigkeit erklärte er im Streitjahr einen Verlust in Höhe von 102.876,00 S.

Anlässlich einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass es sich bei der genannten Tätigkeit des Bw. um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handle. Vor Beginn der Außenprüfung hatte der Bw. in einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erklärt, er habe im Jahr 2000 50.000,00 S aufgrund eines im Jahr 1997 mit seinem ehemaligen Arbeitgeber, der ML, abgeschlossenen Werkvertrages erhalten. Er sei bisher der - auch von seinem ehemaligen Arbeitgeber bestätigten – Ansicht gewesen, bei diesem Betrag handle es sich um einen Nettobetrag.

In den angefochtenen Bescheiden setzte das Finanzamt die Umsätze bzw. Einkünfte aus der Tätigkeit des Bw. als wissenschaftlicher Gutachter und Berater für technische Anlagen mit 0,00 S fest. Die im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit geltend gemachte Vorsteuer wurde nicht anerkannt. Außerdem wurde der in der Selbstanzeige genannte Betrag von 50.000,00 S bei der Veranlagung der Einkommensteuer des Streitjahres als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug erfasst.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde vorgebracht, der Bw. sei aufgrund seiner Ausbildung und Erfahrung als Lehrbeauftragter der ML als technischer Gutachter und Berater selbständig tätig. Es handle sich dabei nicht um eine Tätigkeit, die typischerweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Es handle sich vielmehr um eine unter § 1 Abs. 1 Liebhäberegiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993, fallende Tätigkeit, wobei die Absicht aus dieser Tätigkeit einen Gesamtüberschuss zu erzielen jedenfalls vorliege. Aufgrund der notwendigen Betriebsausstattung ergeben sich gewisse Basiskosten, die durch Einsparungen nicht unterschritten werden können. Der Bw. sei redlich bemüht seinen Umsatz auszuweiten und verhalte sich hinsichtlich der von ihm angebotenen Leistungen marktgerecht. Die angebotenen Leistungen werden auch zu marktüblichen Preisen verrechnet. Die Zielgruppe für die vom Bw. angebotenen Beratungen seien Unternehmen, die Umweltmanagementsysteme einführen wollen, weil in diesem Zusammenhang Betriebsanlagengenehmigungen erforderlich seien, zur deren Erlangung der Bw. wesentlich beitragen könne. In den letzten Jahren seien aus der Tätigkeit des Bw. Verluste entstanden, weil der Bw. in mehrjähriger Arbeit ein Verfahren zur Verwertung von Bierabber entwickelt habe. Diese Entwicklung sei nunmehr so weit fortgeschritten, dass eine Umsetzung dieses Verfahrens im Anlagenbau erfolgen könne. Bereits im Jahr 2002 habe der Bw. für die B zwei Gutachten für die Abnahme von sechs Großbehältern für Lebensmittel erstellt sowie die Betreuung des Projektes "Thermische Verwertung von Bierabber – Prototypanlage in G" abgewickelt. Für diese Tätigkeit sei ein Entgelt von 4.000,00 € vereinbart worden, das ihm im Jahr 2003 zufließen werde. In der Folge sei die Planung und Umsetzung einer Anlage zur thermischen Verwertung von Bierabber in der Brauerei P beabsichtigt. Der Bw. werde überdies beim Projekt Ausbau des Tiefbrunnens in P beratend tätig sein. Im Jahr 2003 seien darüber hinaus mit weiteren Unternehmen Verhandlungen über Begutachtungen und Beratungen im Zusammenhang mit der Entwässerung von Bierabber aufgenommen worden. Abschließend wurde in der Berufung darauf hingewiesen, dass Liebhäberegiverordnung im umsatzsteuerlichen Sinn bei einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, schon aufgrund der Regelung des § 6 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, ausgeschlossen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Tätigkeit des Bw. als wissenschaftlicher Gutachter und Berater für technische Anlagen im Hinblick auf § 6 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, als

unternehmerische Tätigkeit anerkannt. Für den Bereich der Ertragsteuern vertrat das Finanzamt weiterhin die Ansicht, es handle sich bei dieser Tätigkeit um Liebhaberei, setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr jedoch vorläufig fest. Begründend wurde ausgeführt, treten bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, BGBI. Nr. 33/1993, Verluste auf, so sei das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erzielen, anhand der in § 2 Abs. 1 vorgesehenen Kriterienprüfung zu beurteilen. Der Bw. übe seine Tätigkeit seit dem Jahr 1988 aus. In den Jahren 1988 bis 2001 habe er einen saldierten Verlust von rund 579.000,00 S erwirtschaftet (in zwei Jahren habe er weder Einnahmen noch Ausgaben aus dieser Tätigkeit erklärt und in zwei weiteren Jahren habe er Gewinne erzielt). Nach den Feststellungen des Finanzamtes habe die Tätigkeit mit einem Zufallsgewinn begonnen, dem vier völlig ertraglose Jahre gefolgt seien. Erst die Fortführung der Tätigkeit ab dem Jahr 1993 weise eine gewisse Planmäßigkeit auf, wobei relativ geringfügige Einnahmen bei tendenziell steigenden Verlusten erzielt worden seien. In den Verlustjahren haben üblicherweise allein die Aufwendungen für "Fahrten" und die Abschreibungen der hierfür verwendeten Fahrzeuge die Einnahmen weitaus überstiegen. Auch die vom Bw. im November 2002 vorgelegte "Vorschaurechnung" lasse für die Zukunft keine relevanten Gewinne erwarten. Insgesamt entstehe der Eindruck, der Bw. habe lediglich Einzelaktivitäten aus seinem nichtselbständigen Bereich ausgelagert. Neben der Gewinnerzielungsabsicht sei auch anzuzweifeln, ob in den Streitjahren überhaupt eine Bereitschaft bestanden habe, für einen offenen Kreis von Auftraggebern tätig zu werden. Einen Anhaltspunkt dafür bilde der mit dem Außeninstitut der ML abgeschlossene Werkvertrag. Die in diesem Vertrag enthaltenen Einschränkungen sprechen gegen eine auf den "Markt" ausgerichtete Betätigung. Auch unter der Annahme einer künftig günstigeren Entwicklung und unter Einbeziehung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes sei unerfindlich, wie der (im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidung) 66-jährige Bw. in Zukunft noch einen Gesamtgewinn erwirtschaften könne, denn dabei müsse er immerhin laufende Verluste von rund 579.000,00 S aufholen. Da hinsichtlich der Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes somit erhebliche Zweifel bestehen, die Abgabenbehörde einen derartigen Erfolg für nahezu aussichtslos und vom Bw. auch nicht geplant halte, sei der angefochtene Bescheid nur insoweit abzuändern als die Einkommensteuer nicht endgültig, sondern vorläufig festgesetzt werde. Die Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit könne auf diese Weise durch zukünftige positive Ergebnisse unter Beweis gestellt werden.

Im Vorlageantrag wurde das Berufungsbegehren insoweit geändert als zunächst ausgeführt wurde, der Bw. sei mit der in der Berufungsvorentscheidung gewählten Vorgangsweise einverstanden. Ergänzend wurde jedoch vorgebracht, in der Selbstanzeige vom 13. März 2002 habe der Bw. angegeben, der ihm im Jahr 2000 zugeflossene Betrag von 50.000,00 S sei

bisher nicht versteuert worden, weil der Bw. die Ansicht vertreten habe, bei diesem Betrag handle es sich um einen Nettozufluss aus seinem ehemaligen Dienstverhältnis. Vom Prüfer sei dieser Betrag daher als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Steuerabzug erfasst worden. Diese Vorgangsweise sei unrichtig, weil der Bw. das genannte Entgelt als Werkvertragshonorar erhalten habe. Dieser Betrag sei im Streitjahr daher bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu erfassen.

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

Unbestritten ist, dass es sich bei der Tätigkeit des Bw. als wissenschaftlicher Gutachter und Berater für technische Anlagen um eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, BGBI. Nr. 33/1993, handelt. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann aufgrund der Bestimmung des § 6 LVO, BGBI. Nr. 33/1993, daher nicht vorliegen.

Unbestritten ist weiters, dass aus der genannten Tätigkeit des Bw. bisher insgesamt ein Verlust erzielt wurde. Bis zum Jahr 2001 waren das – laut Finanzamt – rund 579.000,00 S. Für das Jahr 2002 wurde ein Verlust von 1.151,71 € und für das Jahr 2003 ein Gewinn von 2.711,74 € erklärt. Der Feststellung des Finanzamtes, es sei unerfindlich, wie der (zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidung) 66-jährige Bw. noch einen Gesamtgewinn erzielen könne bzw. das Finanzamt halte einen derartigen Erfolg für vom Bw. auch nicht geplant, konnte der Bw. nichts entgegensetzen. Er erklärte sich mit der Vorgangsweise des Finanzamtes, die Tätigkeit für den Bereich der Einkommensteuer vorläufig als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei einzustufen, vielmehr einverstanden. Da auch die seit Erlassung der Berufungsvorentscheidung bekannt gegebenen Ergebnisse der Jahre 2002 und 2003 zu einer Änderung der durch das Finanzamt vorgenommenen Beurteilung keinen Anlass geben, schließt sich der unabhängige Finanzsenat dieser Beurteilung an.

Strittig ist, ob der dem Bw. im Jahr 2000 zugeflossene Betrag von 50.000,00 S als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Ansicht des Bw.) oder als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Steuerabzug (Ansicht des Finanzamtes) zu erfassen ist.

In der vom Bw. am 13. März 2002 erstatteten Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG wurde ausgeführt, der Betrag von 50.000,00 S sei dem Bw. am 10. August 2000 aufgrund eines Ende 1997 mit der ML abgeschlossenen Werkvertrages zugeflossen. Im entsprechenden Werkvertrag ist als Auftraggeber das Außeninstitut der ML, als Auftragnehmer der Bw. genannt. Unter "Art der Tätigkeit" bzw. "Vertragsgegenstand" wurde ausgeführt: "Erhebung von Firmendaten für den Fachbereich Geophysik in Österreich unter Nennung der für das Außeninstitut relevanten Ansprechpartner aus Geschäftsführung, technischer Leitung, Leitung Umwelt- und Qualitätsmanagement." Als Zeitpunkt der Übergabe des "Werkes" wurde der

31. Dezember 1997 und als Werkhonorar wurden 50.000,00 S (ohne Umsatzsteuer) vereinbart. Das Datum des Abschlusses dieses Vertrages ist aus der dem Prüfer vorgelegten Kopie nicht ersichtlich.

Aus einer dem Prüfer vorgelegten und vom Bw. unterschriebenen Chronologie sowie aus zahlreichen – ebenfalls in Kopie vorgelegten - Schreiben sowohl des Bw. an die ML als auch der ML an den Bw. im Zusammenhang mit der Pensionierung des Bw. bzw. mit der Auszahlung des Betrages von 50.000,00 S an den Bw. ist folgender Ablauf ersichtlich: Anfang des Jahres 1997 wurde mit der Personalabteilung der ML als letzter Arbeitstag des Bw. der 30. Juni 1997 festgelegt. Da sich bei der Nachbesetzung der Stelle des Bw. Verzögerungen ergaben, beantragte der Bw. im Mai 1997 eine Verlängerung seines Dienstverhältnisses bis August 1997. Diesem Antrag wurde Anfang Juni 1997 nicht stattgegeben, weshalb der Übertritt des Bw. in den Ruhestand tatsächlich – wie ursprünglich vereinbart – zum 30. Juni 1997 erfolgte. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Bw. noch einen Urlaubsanspruch von 54 Tagen, der mit dem Ausscheiden des Bw. aus seinem Dienstverhältnis für verfallen erklärt wurde. Der Bw. erklärte, aufgrund der Verzögerungen bei der Bestellung seines Nachfolgers und der Arbeitsbelastung in dem kleinen, personell unterbesetzten Institut, in dem er tätig gewesen sei, sei es ihm bis zu seinem tatsächlichen Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis nicht möglich gewesen, seine Urlaubstage zu verbrauchen. Er begehrte gegenüber seinem (ehemaligen) Dienstgeber daher eine finanzielle Abgeltung des nicht verbrauchten Urlaubs und wies ausdrücklich darauf hin, dass sein Monatsbezug zuletzt 50.092,00 S brutto betragen habe. Von Seiten seines (ehemaligen) Dienstgebers wurde dem Bw. zunächst zugestanden, dass der Nichtverbrauch von Urlaubstagen teilweise auf dringende dienstliche Notwendigkeiten zurückzuführen sei und daher beabsichtigt sei, dem Bw. als Abgeltung aller geleisteten Mehrarbeiten einen Betrag von 50.000,00 S auszubezahlen (Schreiben der ML an den Bw. vom 5. Februar 1999). Der tatsächlichen Auszahlung dieses Betrages stand jedoch entgegen, dass bei öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnissen eine Abfindung eines restlichen Erholungsurlaubes durch eine Geldleistung gesetzlich nicht vorgesehen und daher nicht möglich ist (Schreiben der ML an den Bw. vom 24. März 1999). Der (ehemalige) Dienstgeber des Bw. weigerte sich daher, noch irgendwelche Zahlungen an den Bw. zu leisten. Erst weitere Interventionen des Bw. führten schließlich dazu, dass ihm am 10. August 2000 ein Betrag von 50.000,00 S überwiesen wurde. Erst im Jahr 2001 wurde die Bitte des (ehemaligen) Arbeitgebers des Bw. um nachträgliche "Reparatur" der Angelegenheit durch Abschluss eines Werkvertrages erhoben. Dieser Bitte ist der Bw. nachgekommen.

Dieser – vom Bw. bei der Außenprüfung dargelegte und als erwiesen anzusehende - Sachverhalt macht deutlich, dass der Bw. den Betrag von 50.000,00 S nicht für Leistungen

aufgrund eines mit seinem (ehemaligen) Dienstgeber abgeschlossenen Werkvertrages, sondern für Leistungen, die er im Rahmen seines Dienstverhältnisses erbracht hat, erhalten hat. Es handelt sich dabei unzweifelhaft um Arbeitslohn aus seinem (ehemaligen) Dienstverhältnis. Da dieser Arbeitslohn keinem Lohnsteuerabzug unterworfen worden war, hatte die Erfassung dieser Zahlung im Streitjahr (Zeitpunkt des Zuflusses) im Rahmen der Veranlagung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Steuerabzug zu erfolgen.

Graz, am 24. März 2006