



GZ. RV/0147-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Veltze, Mares & Partner KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1991 bis 1994 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1991, 1992 und 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 und Einkommensteuer 1991 bis 1994 wird teilweise Folge gegeben.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden BP wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Der Bw. habe nach eigenen Aussagen einige wirtschaftliche Projekte in Polen verfolgt, aus deren Geschäftsführung, Vermittlung an potentielle Käufer, Firmenbeteiligung oder Ähnlichem, er sich spätere steuerpflichtige Gewinne erhofft habe. Aus keinem einzigen Projekt – einige müssen schon als erfolglos abgeschlossen betrachtet werden – sei im vorliegenden Beobachtungszeitraum von 7 Jahren irgend ein Erlös, geschweige denn ein in Österreich steuerpflichtiger Gewinn erwirtschaftet worden. Es sei daher naheliegend, die noch laufenden Projekte als solche zu betrachten, die nicht geeignet sind, in absehbarer Zeit einen steuerlichen Gewinn abzuwerfen.

Folgende Aufwendungen seien daher nicht anzuerkennen:

	1991	1992	1993	1994
Vertreter Sachbearbeiter	166.876,00	238.510,00	161.158,00	175.720,00
Büroservice	135.000,00	95.000,00	149.305,00	38.000,00
Projekt Brauerei	195.075,00	87.221,00	83.120,00	---
Projekt USSR	77.880,00	12.000,00	---	---
Bauprojekte	117.230,00	---	---	---
Übersetzung/Dolmetsch	84.660,00	27.000,00	94.009,30	200.560,00
Softwareentwicklung I	75.750,00	37.000,00	---	---
Softwareentwicklung II	69.750,00	42.000,00	---	---
Projekt Straßenmessgerät	90.060,00	8.600,00	---	---
Projekt Elektrozähler	68.120,00	22.800,00	30.000,00	---
Reisespesen	188.376,00	103.237,60	80.693,20	41.798,28
Projekt Geigerzähler	---	58.000,00	62.300,00	8.680,00

Konsulentenhonorar	---	196.000,00	59.530,00	48.100,00
Rechts & Beratungskosten	---	---	110.600,00	---
Bauentwicklung-Projekt	---	---	12.260,00	---
EDV- Beratungskosten	---	---	76.900,00	---
Bauprojekt-Bürohaus	---	---	26.400,00	---
Miete Wohnung	---	---	58.800,00	67.200,00
Betriebsfremde Aufwandsentsch.	---	---	113.168,00	253.300,00
Reinigungsentgelte	---	---	31.680,00	23.824,00
Werbung	---	---	19.166,50	---
Mailing	---	---	24.312,00	---
Bürodienstleistungen	---	---	---	30.570,00
Projekt Formu	---	---	---	32.800,00
Projekt Elmiko	---	---	---	42.700,00
Projekt Wilanow	---	---	---	161.960,00
Projekt Zaborow	---	---	---	46.750,00
Studie Piast	---	---	---	413.900,00
Projekt Globczyce	---	---	---	258.190,00
Studie Bäckerei	---	---	---	18.600,00
Projekt Zajasd	---	---	---	18.800,00
Projekt Blendow	---	---	---	41.540,00
EDV-Programmierer	---	---	---	18.600,00
Pläne	---	---	---	62.000,00
Miete (Büro)	---	---	---	153.600,00
Fortbildung, Kurse	---	---	---	44.400,00
Anwaltskosten	---	---	---	105.510,00

Marketing	---	---	---	12.718,00
Summe	1.268.777,00	927.368,60	1.193.402,00	2.319.820,28

Vermietung und Verpachtung:

Aus dem Objekt in 1030 Wien, A-Gasse 33 seien seit dem Erwerb im Jahr 1983 ausschließlich Werbungskosten erwirtschaftet worden. Die Ursache sei darin zu finden, dass keine im wirtschaftlichen Geschäftsleben üblichen Anstrengungen vorgenommen worden seien, um steuerpflichtige Überschüsse zu erzielen. Solange die Bewirtschaftung dermaßen erfolge, könne das Objekt keine Einkunftsquelle darstellen.

Folgende Beträge seien daher nicht als Verlust bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen:

1991	1992	1993	1994
88.507,00	535.207,00	250.268,00	125.404,82

Die nicht anzuerkennenden Vorsteuerbeträge betreffend Vermietung wurden von der BP wie folgt ermittelt:

1991	1992	1993	1994
55,00	98.021,32	40.753,41	19.569,19

In der frist- und formgerechten Berufung wendet der Bw. ein:

Vorbemerkung:

1. Seitens der BP seien Teile der Aufwendungen nicht anerkannt worden, da es sich nach Auffassung der BP um Liebhaberei handle. Der Prüfer habe dem Bw. während der Prüfung 26 schriftliche Fragen und ca. 45 mündliche Fragen gestellt, die alle beantwortet worden seien, aber nicht in Richtung Liebhaberei gegangen seien. Völlig überraschend und - mangels entsprechender Sachverhaltermittlungen durch den BP in Richtung Liebhaberei – völlig unzutreffend komme der BP zur Schlussfolgerung, Teile der Tätigkeit des Bw. seien Liebhaberei.

Bei den ausgeübten Tätigkeiten entbehre es von vornherein jeder Lebenserfahrung und wirtschaftlichen Vernunft, warum der Bw. die Tätigkeit offenbar "zum Genuss" und nicht aus Gewinnerzielungsabsicht ausübe. Das Verfahren sei schon deshalb grundlegend mangelhaft geblieben und verstöße gegen den Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs

und der amtswegigen Sachverhaltsermittlung, weil der BP dem Bw während der BP nicht Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem von der BP letztlich völlig überraschend eingenommenen Standpunkt gegeben habe. Erstaunlicherweise habe der BP nach stundenlangen Besprechungen kurze Aktenvermerke verfasst, die inhaltlich teils unrichtig und wegen ihrer Kürze teils auch gröblich verzerrend seien, weshalb auch diese Art der "Beweisaufnahme" durch einseitig vom BP verfasste, dem Bw. zur Untergabe nicht vorgelegte Aktenvermerke abgelehnt und gerügt werde. Der Inhalt der Aktenvermerke werde ausdrücklich bestritten.

2. Der Bw übe die Tätigkeit eines Systemberaters aus. Seine Tätigkeit bestehe darin, neue Beratungsprojekte im Inland und Ausland im eigenen oder fremden Namen zu verfolgen, bereits angewendete Verfahren zu verbessern und unter Anwendung neuer Technologien bzw. Managementmethoden, Systemberatungen zur Sanierung oder zur Verbesserung der Rentabilität von Unternehmen durchzuführen, ebenso sei in dieser Tätigkeit die Markteinführung von bisher auf einem Markt nicht vorhandenen Produkten, z.B. Personaldienstleistungen (Projekt seit 1982 in Kooperation mit Ausland) enthalten. Der Bw. sei als Systemberater sowohl im In- als auch im Ausland tätig. Die Entlohnung erfolge hauptsächlich auf Erfolgsbasis mit hohen Entgelten, die jedoch nur im Erfolgsfall zu bezahlen seien. Sollten Beratungsprojekte nicht realisiert werden, so stelle dies das Unternehmerrisiko des Bw. dar und seien die für dieses Beratungsprojekt getätigten Aufwendungen vom Bw. zu tragen.

Der BP-Bericht sage, dass der Bw einige wirtschaftliche Beratungsprojekte in Polen verfolge, aus deren Geschäftsführung, Vermittlung an potentielle Käufer, Firmenbeteiligung oder ähnliche er sich spätere steuerpflichtige Gewinne erhoffe.

Die Behauptung der BP, dass aus keinem einzigen Beratungsprojekt irgendein Erlös bisher zu verzeichnen sei und hier den Schluss zulasse, auch die noch laufenden Beratungsprojekte als solche zu betrachten, die nicht geeignet seien, in absehbarer Zeit steuerpflichtige Gewinne abzuwerfen, sei unrichtig. Richtig sei vielmehr, dass der Bw schon vor und während der Prüfungstätigkeit des BP in den Jahren 1995 und 1996 Einnahmen aus diesen Beratungsprojekten wie folgt erzielt habe und auch weitere Einnahmen erwarten könne.

Beratungsprojekt	Einnahmen	Jahr
Projekt Formulare	S 52.702	1995
Studie Piast	S 76.954	1995
Projekt Geigerzähler Polen	S 43.872	1995

Projekt Geigerzähler Polen	S 32.400	1996
Projekt Geigerzähler Polen	voraus. ca. S 70.000	1997
Projekt Brauerei Polen	S 121.670	1995
Projekt Brauerei Polen	S 71.712	1995
Projekt Brauerei Polen	S 89.453	1996
amerikan. Projekt Perrsonaldienstleistungen	S 596.000	1987
amerikan. Projekt Personaldienstleistungen	S 611.900	1988
amerikan. Projekt Personaldienstleistungen	S 1,220.200	1989
amerikan. Projekt Personaldienstleistungen	S 2,257.431	1990
amerikan. Projekt Personaldienstleistungen	S 1.865.064	1991
amerikan. Projekt Personaldienstleistungen	S 1.676.205	1992
amerikan. Projekt Personaldienstleistungen	S 2.517.710	1993
amerikan. Projekt Personaldienstleistungen	S 3.992.840	1994

Es gehe hier nicht um die Frage, ob sich der Bw. Gewinn erhoffte, sondern, dass er seine bisher für österreichische und amerikanische Beratungsprojekte ausgeübte Tätigkeit, die bereits in Österreich steuerpflichtige Gewinne gebracht hat, auch auf Polen ausgedehnt habe.

Die BP betrachte auch die noch laufenden Beratungsprojekte als nicht geeignet, in absehbarer Zeit steuerpflichtige Gewinne abzuwerfen, was nach dem oben Gesagten unhaltbar sei und jeglicher Grundlage entbehre. Im Rahmen der BP wurde in einer ca. 4 Stunden dauernden Besprechung seitens des Bw. erklärt, worin seine Tätigkeit bestehe. Der Bw. habe hierzu den Ablauf der Beratungsprojekte erklärt, Kalkulationsunterlagen vorgelegt und den Projektablauf anhand der Beratungsprojekte vorgestellt. Allein dazu habe er eine Unzahl an Aktenordnern in die Steuerberatungskanzlei transportiert, um dies dem BP vorzuführen.

Im Rahmen dieser Besprechung seien auch Ziffern über die nach Ende des Prüfungszeitraumes einsetzende Umsätze genannt sowie die erwarteten Auslandsumsätze dargestellt worden. Eine sinnvolle Trennung und Abgrenzung von Inlands- und Auslandsumsätze sei nicht im geringsten möglich. Die betriebswirtschaftlichen und technischen Fragestellungen bei der ausgeübten Systemberatung seien bei allen Beratungsprojekten gleichartig, gleichgültig wo die Beratung stattfinde. Auch für die Annahme von Beratungsaufträgen durch den Bw. sei es gleichgültig, ob der Auftraggeber im In- oder Ausland ansässig sei. Darüber hinaus sei die BP in keiner Weise auf die laufenden Beratungsprojekte, sie meine lediglich – ohne Feststellungen und Begründung – die laufenden Beratungsprojekte seien nicht geeignet, in absehbarer Zeit steuerpflichtige Gewinne abzuwerfen, was durch obige Aufstellung widerlegt sei. Die BP spreche davon, dass die Tätigkeit des Systemberaters über einen Beobachtungszeitraum von mindestens 7 Jahren steuerliche Gewinne abwerfen müsse. Abgesehen davon, dass diese Auffassung der BP nach den oben aufgezeigten Einnahmen schon vom Tatsächlichen her unrichtig sei, bedürfe die Tätigkeit des Systemberaters anders als die sonstigen selbständigen Berufe einer längeren Anlaufphase. Es könne hier sicher nicht von 7 Jahren ausgegangen werden. Das Ergebnis der BP sei daher in keiner Weise nachvollziehbar, abgesehen davon, dass der BP nur 5 Jahre betrachtet habe.

I. Selbständige Tätigkeit:

Der Bw. habe mit der Tätigkeit des Systemberaters im Jahre 1982 begonnen, wobei ab 1986 Gewinne erzielt worden seien. Von Anfang an habe sich die Tätigkeit auch auf das Ausland, anfänglich auf die USA, später auch auf Polen erstreckt. Die Tätigkeiten im In- und Ausland unterscheiden sich prinzipiell nicht, sondern seien gleichartig. Als Beispiel für die Tätigkeit des Bw. seien anzuführen:

a) Beratungsprojekt Personaldienstleistungen:

Der Bw. hat die auf dem amerikanischen Markt eingeführte Firma M. überzeugt, dass der österreichische Markt für diese Tätigkeit ein Zukunftsmarkt sei, erstellte ab 1982 eine Projektstudie und war ab 1986 für die Markteinführung und weitere Beratung verantwortlich. Er bezieht nunmehr seit 10 Jahren aus der Einführung und Betreuung des Beratungsprojektes hohe Honorare (siehe obige Aufstellung).

b) Beratungsprojekt Geigerzählern:

Beratung bei der Aufstellung eines Entwicklungs-, Marketing- und Vertriebskonzeptes von Geigerzählern für den privaten Gebrauch. Die Geräte werden bzw. wurden aus Kostengründen in Polen gebaut. Der Verkauf erfolgt auch in Österreich. Der Bw. beriet bei dem

Konzept. Verkaufsbeginn des Produktes: 1995

Einnahmen aus der Beratung: seit 1995

Für dieses Beratungsprojekt bestehen auch - wie für alle anderen Beratungsprojekte - genaue Kostenaufstellungen bzw. Kalkulationen. Das Beratungsprojekt zeigt aus heutiger Sicht bereits einen großen Erfolg. Der Bw. erzielte 1995 an Einnahmen S 43.872,00 im Jahre 1996 S 32.400,00 für 1997 sind aus diesem Beratungsprojekt Einnahmen von ca. S 70.000,00 bis S 80.000,00 zu erwarten.

c) *Beratungsprojekt Brauereien Piast, Glubczyce, Olsztyn:*

Der Bw. entwickelte Beratungsprojekte zur Entwicklung der Brauereien in Polen, die mittels moderner Technologien sowie Führungstechniken an mitteleuropäische Standards herangeführt und somit konkurrenzfähig gemacht werden sollten.

Der Bw nahm an einer öffentlichen Ausschreibung teil, war der zweitbeste Bieter, aber nicht der Bestbieter und erhielt daher den Zuschlag für diese Projekt nicht. Hätte der Bw den Zuschlag erhalten, so hätte er an diesem Beratungsprojekt ein Beratungshonorar von S 7.500.000,00 verdient, die in Österreich als steuerpflichtiges Einkommen versteuert worden wären. Hier hat sich demnach die unternehmerische Erfolgsabhängigkeit voll – diesmal leider zum Nachteil des Bw. – ausgewirkt. Dies dann als Liebhaberei zu bezeichnen verkennt das Prinzip unternehmerischen Wirtschaftens, bei dem Erfolg und Misserfolg von Marktmechanismen (dem Wettbewerbsverhalten Dritter) abhängen und daher nicht genau vorhergesagt werden können.

Immerhin konnte der Bw. Einnahmen aus der Verwertung der Brauereistudie von S 121.670,00 und S 71.712,00 im Jahre 1995 und im Jahre 1996 S 89.453,00 erzielen.”

1. Einstufung der Betätigung

Grundsätzlich sei eine Betätigung als Systemberater/Unternehmenskonsulent als Betätigung des § 1 Abs. 1 LVO und daher als erwerbstypische Tätigkeit/Einkommensquelle einzustufen.

Es könne aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung nicht davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit eines Unternehmenskonsulenten bzw. Systemberaters typischerweise auf einer in der privaten Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sei. Daher sei die eine Subsumtion unter § 1 Abs. 2 nicht in Erwägung zu ziehen.

Eine § 1 Abs. 1 LVO Betätigung sei als Einkunftsquelle anzusehen, wenn eine derartige Betätigung durch die Gewinnerzielungsabsicht veranlasst sei. Daher sei zu prüfen, ob der

Bw. diese Gewinnerzielungsabsicht hege. Es komme einzig und allein auf die Gewinnerzielungsabsicht an, nicht primär auf die Ertragsfähigkeit der Betätigung.

2. Zur Beurteilungseinheit

Das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht sei lt. § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Lt. Pkt. 2.2.1 f DE stelle die Beurteilungseinheit bei den betrieblichen Einkommensarten ein Teilbetrieb oder ein Betrieb dar. Kleine Einheiten seien nicht eigenständig zu untersuchen.

Der VwGH vertrete die Meinung, dass mehrere gleichartige, organisatorisch nebeneinander stehende Betriebe, die demselben Unternehmer gehörten, regelmäßig als einheitlicher Betrieb anzusehen seien. Als maßgebliche Beurteilungseinheit könne immer nur der eine Einheit darstellende Betrieb bzw. Beruf herangezogen werden.

Ob mehrere verschiedene Tätigkeiten als ein Betrieb angesehen werden könnten oder nicht richte sich danach, ob sie nach der Verkehrsauffassung als eine Einheit angesehen werden, z.B. habe der VwGH die Betätigung einer Person als Schriftsteller, Rechtsanwalt und Vermögensberatung als eine Einheit angesehen.

Unter Zugrundelegung des oben Angeführten ergebe sich folgendes Bild:

- (1) Es sei nach der Rechtsprechung des VwGH und aufgrund der Anweisung des DE nicht zulässig, dass bei einer einheitlichen Betätigung Teile abgespalten würden. Da die Tätigkeit des Bw in Österreich wie im Ausland ident sei, sei eine Aufspaltung in einen inländischen und einen ausländischen Teil nicht gerechtfertigt. Die Tätigkeit werde von einem einzigen Büro in Wien aus durchgeführt, es bestehe ein Telefon, ein Computer, ein Kopierer. Es gebe überhaupt keinen vernünftigen Grund anzunehmen, dass es sich hier um zwei Betriebe oder Teilbetriebe handeln könnte.
- (2) Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Aufspaltung einer einheitlichen Tätigkeit in einzelne Kontrakte bzw. einzeln angebahnte Vertragsbeziehungen gehe noch weiter als eine Aufspaltung in Teilbetriebe und sei daher jedenfalls unzutreffend und unrichtig.
- (3) Das Nichtanerkennen von einzelnen Reisekosten trotz Besteuerung der damit zusammenhängenden Einnahmen widerspreche den Grundsätzen des österreichischen Steuerrechts. Das Aufspalten einer Betätigung in Aktivitäten hinsichtlich einzelner Abnehmer/Kundschaften komme einer von den Höchstgerichten strikt abgelehnten Abspaltung gleich. Wenn grundsätzlich ein einheitlicher Betrieb die Beurteilungseinheit

bilde, so könne nicht auf einer viel weiter unten stehenden Ebene eine Aufgliederung vorgenommen werden.

Seitens der BP würden zum einen die inländischen und ausländischen Beratungsprojekte voneinander getrennt betrachtet, zum anderen Aufwendungen für Beratungsprojekte, die bis zum Ende des Prüfungszeitraumes keine Überschüsse gebracht hätten, im Rahmen der Voluptuartigkeit ausgeschlossen. Obwohl nur 5 Jahre betrachtet worden seien, habe die BP einen Beobachtungszeitraum von 7 Jahren unterstellt. Die BP habe die Einnahmen für während des Prüfungszeitraumes begonnene Beratungsprojekte, für die die Einnahmen erst nach Ablauf des Prüfungszeitraumes erzielt wurden, schlichtweg ignoriert und unerwähnt gelassen, wodurch ein falsches Bild der Ertragslage vermittelt werde.

3. Zur Erforschung der Gewinnerzielungsabsicht

Fallen bei einer § 1 Abs. 1 LVO Betätigung Verluste an, so sei diese subjektive Gewinnerzielungsabsicht vor allem mittels des "Kriterienkataloges" in objektiver Weise zu prüfen.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Aufgrund der Gewinnziffern des Bw. können folgende Gewinnzahlen genannt werden

Jahr	Gewinn	Veränderung ggü. Vorjahr	Veränderung in %
1988	236.000,00		
1989	320.000,00	+84.000,00	+35,6
1990	407.000,00	+87.000,00	+27,2
1991	371.429,00	-35.571,00	-8,7
1992	554.959,00	+185.530,00	+49,95
1993	276.581,00	-278.378,00	-50,2
1994	398.074,00	+121.493,00	+43,93
1995	ca. 760.000,00	+361.926,00	+90,92
1996	<u>ca 812.000,00</u>	+52.000,00	+6,8
	4.136.043,00		

Geringer werdende/abnehmende Verluste sprechen gegen die Annahme von Liebhaberei.

Aus der Aufstellung sei ersichtlich, dass seit 1988 ununterbrochen positive Ergebnisse erzielt werden könnten. Dies sei ein gewichtiges Kriterium gegen die Annahme von Liebhaberei.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Nach allgemeiner Auffassung sollte überprüft werden, ob die Gewinne bzw. Überschüsse nicht nur von untergeordneter Bedeutung – und somit unwesentlich seien. Stünden die positiven Ergebnisse in Relation zur Höhe der Verluste, d.h. seien sie von wesentlicher Bedeutung, dann spreche das gegen die Annahme von Liebhaberei.

In den Jahren 1988 bis 1996 seien lt. obiger Aufstellung Gewinne in Höhe von S 4.136.043,00 erzielt worden. Es sei unerfindlich, warum hier eine verlustreiche Tätigkeit und Liebhaberei angenommen werde.

Ursachen, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird:

Selbst wenn Systemberatungen im Ausland isoliert betrachtet werden sollten, wäre Liebhaberei für diese Beratungen ausgeschlossen. Aufgrund der spezifischen Tätigkeit und der besonderen Erschwernisse und Unabwägbarkeiten, aufgrund der politischen, wirtschaftlichen und kulturellen Situation in den Staaten Osteuropas sei für eine Geschäftsanbahnung und für Geschäftsabschlüsse in den ehemaligen Oststaaten der Erfolg schwer abzusehen, sodass eine längere Anlaufphase für die Rentabilität der betreffenden Beratungstätigkeit zuzustehen sei. Diese Erschwernisse würden sich in einem gesteigerten Kosten- und Zeitaufwand niederschlagen.

Insgesamt könne festgestellt werden, dass die Ursachen für etwaige Anlaufkosten zumindest mit überwältigender Mehrheit im externen Bereich und somit außerhalb des Einflussbereichs des Bw. lägen. Weil die Ursachen der Anlaufbewirtschaftung in äußeren Umständen zu finden seien, auf die der Bw. nicht Einfluss nehmen könne, könnten ihm diese Umstände in steuerlicher Hinsicht nicht als Liebhaberei zur Last gelegt werden.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen:

Hier könne beispielhaft das Beratungsprojekt "Brauereien" herangezogen werden. Für dieses Beratungsprojekt seien (von der BP nicht anerkannte) Betriebsausgaben in Höhe von S 365.416,00 zu verzeichnen. Nach dem ursprünglichen Plan hätte dieses Beratungsprojekt nicht erfolgreich abgeschlossen werden können, weshalb sich der Bw. um eine Ersatzverwendung der vorliegenden Studie umgesehen habe. Die Studie hätte schließlich zum Preis von S 121.670,00 verkauft werden können. Einnahmen in Höhe von S 71.712,00 im Jahr 1995 und S 89.453,00 im Jahr 1996 seien erzielt worden, sodass immerhin 77,4 % der angefallenen Kosten hereingebracht hätten werden können. Dieser Umstand sei jedenfalls als marktgerechtes Verhalten zu werten.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Beispielsweise könne hier angeführt werden, dass die Entwicklung des Geigerzählers in Polen ausschließlich aus Kostengründen erfolgt sei. Die Entwicklung des gleichen Produkts in Österreich wäre mit dem 20-fachen Kostenaufwand verbunden gewesen. Dieser Umstand zeuge von betriebswirtschaftlichem Denken und Kostenbewusstsein im Hinblick auf den angestrebten Gewinn.

Ab 1995 habe der Bw. auch Einnahmen erzielt, die der BP stillschweigend übergehe.

Art und Ausmaß der Bemühungen, zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen:

Der Bw habe versucht, durch Teilnahme an Ausschreibungen Aufträge zu erhalten und Erträge zu erzielen. Es könne auch auf die positive Entwicklung der Beratungsentgelte verwiesen werden.

Der Bw. könne seine Gewinnerzielungsabsicht sicherlich aus der professionellen Art der Geschäftsführung, der Buchführung und des Auftretens im allgemeinen Geschäftsverkehr gegenüber der Finanzbehörde glaubhaft machen.

Ebenso spreche der Umstand, dass es für jedes Beratungsprojekt Kostenaufstellungen bzw. eine genaue Kalkulation gebe, für die Gewinnerzielungsabsicht.

Zusammenfassend sei es unerfindlich, dass die BP die unternehmerische Tätigkeit des Bw. in der ganz typisch nicht zuzuordnenden Berufssparte des Systemberaters als Liebhaberei beurteile, zumal eine einheitliche, in- und ausländische Aufträge ausführende Tätigkeit vorliege und daher eine willkürliche Aufspaltung der einzelnen Beratungsprojekte (Aufträge) in Inlandsprojekte einerseits und Auslandsprojekte andererseits nicht zulässig sei. Weshalb die BP das amerikanische Beratungsprojekt der Personaldienstleistung, aus welchem dem Bw. in den Jahren 1991 bis 1994 insgesamt S 9,45 Millionen zugeflossen und die in den Einkünften enthalten seien, von dieser Gesamtbetrachtung ausschließe und somit willkürlich ausklammere – und sogar die das Personaldienstleistungsprojekt betreffenden Reisekosten nicht als Betriebsausgaben anerkenne, sondern als Liebhaberei einstufe, sei unerfindlich.

Hätte sich die BP mit dem Sachverhalt näher auseinandergesetzt, hätte sie die Behauptung der Liebhaberei nicht aufgestellt. Es werde beantragt, im Berufungsverfahren den Sachverhalt neu zu ermitteln, zu ergänzen und die angebotenen Beweise aufzunehmen oder die Einnahmen generell zur Liebhaberei zu erklären.

II. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Diese Einkünfte beträfen 2 Liegenschaften:

- a) 2 Eigentumslokale auf der Liegenschaft Wiedner Gürtel 42, 1040 Wien
- b) Revitalisierungsobjekt A-Gasse 33, 1030 Wien.

Die Einkünfte aus der Liegenschaft Wiedner Gürtel hätten ab 1989 jährlich mit positivem Ergebnis abgeschlossen.

Das Revitalisierungsprojekt in der A-Gasse 33 gestalte sich wie folgt: Der Bw. sei seit 1984 Eigentümer der Liegenschaft mit einem darauf befindlichen Gebäude. Der (schlechte) Zustand und die Ausstattung des Gebäudes seien maßgeblich dafür gewesen, dass die Vermietung der Wohnungen in die Kategorie D einzustufen war. Der Zeitraum bis 1987 sei notwendig gewesen, um die beim Erwerb bestehenden Bestandsverträge aufzulösen., damit eine Generalsanierung in einem, die wesentlich kostengünstiger als eine sukzessive Sanierung, erfolgen hätte können. Bereits im Jahr 1986 sei beim Magistrat um eine Bau genehmigung angesucht und auch erteilt worden. An die Verwirklichung des Projekts sei aber trotzdem nicht zügig herangegangen worden. Dies sei darauf zurückzuführen gewesen, dass der Bw. zunächst andere wichtige Bauprojekte vorantreiben hätte müssen, zumal mit diesen Bauprojekten ein größerer wirtschaftlicher Erfolg zu erreichen gewesen sei. Damals habe der Bw. auch nicht über den nötigen Eigenkapitalanteil verfügt. Gerade dieser Umstand spreche gegen die Annahme von Liebhaberei und belege die kaufmännische Überlegung eines gewinnoptimalen Einsatzes der vorhandenen Kapazität. Weiters sei der Beginn der Bautätigkeit durch finanzielle Engpässe verzögert worden. Eine ausschließliche Fremdfinanzierung lehne der Bw. aus Gründen des Gläubigerschutzes ab und wegen der dadurch eintretenden Abhängigkeit von der finanzierenden Bank ab.

Im Jahr 1992 habe der Bw. intensive Verhandlungen mit polnischen Generalunternehmer firmen zur Beauftragung und Durchführung des Sanierungsprojekts geführt. Der Bestbieter hätte aufgrund von Schwierigkeiten beim Erhalt staatlicher Genehmigungen die Sanierung nicht durchführen können. Aus Kostengründen sei aber von einer Auftragsvergabe an eine andere Firma Abstand genommen worden. Auch sei ein Ende der fallenden Mietzinse nicht absehbar gewesen. Es sei daher eine gesicherte Kalkulation unmöglich gewesen. Der Bw. habe immer Gewinnerzielungsabsicht gehabt, doch sei er keine finanziellen Risiken eingegangen, die ihn bei negativen Ergebnissen ins Verderben gestürzt hätten. Es hätte daher nicht an fehlenden Anstrengungen seitens des Bw. sondern an den geänderten Rahmenbedingungen gelegen. Seit 1995 würden die Beratungsprojektarbeiten durchgeführt. Hätte der BP einen Lokalaugenschein vorgenommen, hätte er dies sehen können.

Nach Änderung der Vorschriften der Wiener Bauordnung im Jahr 1994 habe der Bw eine weitere Baubewilligung eingeholt. Derzeit seien Um- und Neubauarbeiten im Gange.

In den Jahren 1995 und 1996 seien Teile der Liegenschaft zu Lagerzwecken vermietet worden. Ansonsten stellten sich die Werbungskosten wie folgt dar:

1988	120.368,00
1989	72.511,00
1990	43.502,00
1991	88.507,50
1992	535.207,00
1993	250.268,00
<u>1994</u>	<u>125.404,82</u>
Summe der Verluste	1.235.768,32

1. Zur Einstufung der Betätigung A-Gasse 33

Nach den Beratungsprojektberechnungen werde der Bw. spätestens nach 20 Jahren einen steuerpflichtigen Einnahmenüberschuss aus der Vermietung der 38 Wohneinheiten erzielen. Dies entspreche den üblichen Vergleichsprojekten. Da das Revitalisierungsprojekt mehr als 2 Wohneinheiten umfasse, sei es als sog. "große Gebäudevermietung" einzustufen. Die Vermietung sei daher eine Tätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO und grundsätzlich als Einkunftsquelle anzusehen. Weiters sei das Vorliegen einer Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant sei, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Nach der alten VwGH Judikatur würde der übliche Kalkulationszeitraum der Gebäudevermietung mit höchstens 35 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten angenommen. Diesem üblichen Kalkulationszeitraum habe der VfGH eine Absage erteilt. Der VfGH stelle auf einen vertretbaren Kalkulationszeitraum ab.

Der VwGH habe in einem verstärkten Senat entschieden, dass ein absehbarer Zeitraum maßgeblich für die Einstufung einer Vermietungstätigkeit sei. Unter einem absehbaren Zeitraum müsse eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation stehe. Absehbar sei ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen werde. Maßstab sei hier die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund stehe und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgeblich sei. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließe längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus.

Der absehbare Zeitraum sei nunmehr nicht mehr starr vorgesehen, sondern ein verkehrsüblicher Zeitraum anzuwenden. Dabei sei die verkehrsübliche Finanzierungsdauer zu berücksichtigen. Wohnbaukredite, Bauspardarlehen usgl. würden im Geschäftsverkehr auch mit einer Dauer von etwa 30 bis 40 Jahren vergeben. Im neuen Liebhabereierlass des BMF werde wahrscheinlich von einer Zeitspanne von 20 bis 25 Jahren gesprochen werden. Dies bedeute, im Fall des Bw., dass ab dem Beginn der Betätigung

im Jahr 1984 ein etwa fünfundzwanzigjähriger Kalkulationszeitraum bis zum Jahr 2009 laufe. Innerhalb dieses Zeitraumes müsse sich die Betätigung insgesamt lohnend gestalten.

Da gerade im Bereich Vermietung/Verpachtung ein eher starres Einnahmen-Ausgaben-Gefüge bestehe, könne eine Wirtschaftlichkeitsberechnung angestellt werden. Die Einnahmen, die ab 1988 geplant seien, müssten die Werbungskosten bis zum Jahr 2009 insgesamt übersteigen.

Der Umstand, dass der Bw. das Gebäude von 1984 bis ca. 1995 nicht umgebaut habe und daher nicht positiv bewirtschaften habe können, spreche nicht gegen die Gewinnerzielungsabsicht. Für eine erfolgreiche zukünftige Wirtschaftsführung sei eine Phase der genauen Planung und Organisation notwendig. Weiters seien die finanziellen Mittel zu planen. Da der Bw. eine überzogene Fremdfinanzierung aus Kostengründen, und somit aus wirtschaftlichen Gründen scheue, spreche weiters für die Ernsthaftigkeit der Gewinnerzielungsabsicht. Auch der VwGH stelle in seinem neuesten Liebhaberei-Erkenntnis auf den Umfang des Mitteleinsatzes ab und spreche sich für eine Abwägung der konkreten Umstände aus.

Aus dem Um- bzw. Neubau des Gebäudes liege eine geänderte, intensivere Art der Bewirtschaftung vor. Die Gründe für die geänderte Art der Bewirtschaftung seien oben dargelegt worden. Dies berechtige nach VfGH die Finanzverwaltung nicht, Verluste, die vor der Änderung der Bewirtschaftung entstanden seien, nicht anzuerkennen. Die Teilung einer Tätigkeit in eine unbeachtliche verlustbringende Periode und einen der Besteuerung zu unterziehenden Überschussabschnitt widerspreche dem die Einkommensteuer bestimmenden Grundsatz der Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit. Es dürfe nicht das Ergebnis einer Betätigung ohne Rücksicht auf den Vermögenseinsatz abgeschöpft werden. Weiters spreche der VfGH davon, dass das Band der Gesamtheit der Aufwendungen durch eine Änderung der Bewirtschaftung nicht unterbrochen werden könne. Auch müsse es einem sorgfältig handelnden Menschen zugestanden werden, Entwicklungen auf dem Mietenmarkt und anstehende gesetzliche Änderungen abzuwarten, um nicht ein unvertretbares wirtschaftliches Risiko einzugehen, das ihn gegebenenfalls ins wirtschaftliche Verderben stürze. Es sei unzumutbar, vom Bw. ein Verhalten zu verlangen, das ihn der Gefahr strafgerichtlicher Verfolgung, wie dies bei Unrentabilität des Beratungsprojekts und der dadurch eintretenden Insolvenz gewesen wäre, aussetze.

2. Zum Beobachtungszeitraum

Der Kalkulationszeitraum sei der Zeitraum, innerhalb dessen der Gesamtüberschuss der Erträge über die Aufwendungen erzielt werden müsse.

Der Beobachtungszeitraum diene nur zur Sammlung von Informationen, um die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse für den Gesamtgewinnzeitraum prognostizieren zu können.

Aus den übermittelten Unterlagen könne man den Eindruck gewinnen, dass die Finanzverwaltung den Beobachtungszeitraum mit dem Kalkulationszeitraum fälschlicherweise gleichsetzen würde. Eine derartige Vorgangsweise widerspreche den höchstgerichtlichen Erkenntnissen. Der Bw habe bereits im Zuge der BP die Erlassung von vorläufigen Bescheiden angeregt. Eine gleichgelagerte Anregung sei von Seiten der BP gekommen. Warum § 200 BAO nicht angewendet worden sei, sei fraglich.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die BP aus:

1. In den Vorbemerkungen würden nicht näher bezeichnete Verfahrensmängel behauptet.

Der Bw. sei zur Vorbesprechung am 1. August 1996 erschienen. Bei dieser Besprechung seien die schriftlichen Fragen erläutert und im Zuge dessen auch weitere mündliche Fragen gestellt worden, die sich aufgrund der Besprechung ergeben hätten. Bei dieser Besprechung sei dem Bw und dem steuerlichen Vertreter mitgeteilt worden, dass die BP bezüglich der Projekte in Polen und der Vermietung und Verpachtung in der A-Gasse überprüfe, ob die Qualifikation als Einkunftsquelle in Frage komme.

Der Bw. sei also schon im Prüfungsverfahren über die Absichten der BP informiert gewesen. Zur Schlussbesprechung habe der Bw. aufgrund einer Magenverstimmung nicht persönlich erscheinen können. Der steuerliche Vertreter sei anwesend gewesen und seien mit diesem sämtliche Feststellungen besprochen worden. Er hätte ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme gehabt. Dies sei auch in der Niederschrift vermerkt. Ein Verfahrensmangel liege somit nicht vor.

Aktenvermerke seien keineswegs vom Bw. zu unterfertigen. Es habe sich auch nicht um Aktenvermerke, sondern lediglich um einen Aktenvermerk gehandelt, der die weitere Vorgangsweise im Referat betroffen habe.

2. Anerkennung der Aufwendungen für die Tätigkeit in Polen

Der Bw. habe bei der Besprechung am 1. August 1996 angegeben, dass er als Systemberater tätig sei. Er führe in dieser Tätigkeit "feasibility"- Studien (Tunlichkeitsstudien) durch, und zwar auf eigenes Risiko und im eigenen Namen. Er sei stetig auf der Suche nach Ein-

nahmequellen (wie aus der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ersichtlich, in Polen). Sein Hauptaugenmerk sei in letzter Zeit auf dem Brauereisektor gelegen.

Er rechne damit, dass der Trend weg von den Spirituosen hin zu leichteren Getränken (Bier) gehen werde. Deshalb habe er eine Studie über die Übernahme einer Brauerei in Polen erstellt. Von konkreten Zahlen (behauptete erzielbare Einnahmen in Höhe von S 7,5 Millionen) sei während der BP nicht die Rede gewesen. Vielmehr habe der Bw. angegeben, dass er, wenn er den Zuschlag für ein Projekt erhalten sollte, entweder eine hohe Einmalabfindung erhalten oder als Geschäftsführer tätig oder beteiligt sein könne.

Betreffend Einnahmen ab 1995, wie in der Berufung dargestellt, seien während der BP keine konkreten Zahlen und Zeiträume genannt worden. Es verwundere, dass erst nach Abschluss der BP mit dem Ergebnis der Liebhaberei für die Jahre ab 1995 für diese Projekte im Ausland Einnahmen behauptet würden (und zwar vergleichsweise geringfügige und bei weitem keine Gewinne, wie hier irreführend bezeichnet).

Die BP stütze ihre Annahme der Liebhaberei darauf, dass im Zeitraum von 1988 bis 1994 (7 Jahre) rund 8 Millionen an Aufwendungen für Projekte in Polen und keine Einnahmen zu Buche stehen. Diesen 8 Millionen Aufwendungen stehen lt. steuerlicher Vertretung für die Jahre ab 1995 Einnahmen in Höhe von S 558.763,00 (noch nicht veranlagt) gegenüber (rd. 7 %), welche 3 Projekte von insgesamt 19 beträfen.

Die Zahlen aus 1987 bis 1994, angeführt als "amerikanisches Projekt" könnten sich nur auf die davon unabhängige und unterschiedliche Tätigkeit als Geschäftsführer der Firma M. beziehen. Als Geschäftsführer habe der Bw. verschiedene Projekte zu betreuen. Der Bw. schlage für das jeweilige Projekt Standorte vor, wickle die Grundstückskäufe ab, führe die Planungsarbeiten durch, erstelle die notwendigen Gutachten, Schätzungen sowie Berechnungen, überwache den Bau und führe Zwischen- und Endabrechnungen durch. Für diese Tätigkeit lege der Bw Honorarnoten an die Firma M.. Diese Einnahmen stünden somit weder mit der Gesamtheit der Tätigkeit in Polen noch mit konkreten einzelnen Projekten im wirtschaftlichen Zusammenhang. Ein solcher sei auch im Zuge der BP nicht dargetan worden. Die behauptete Einheit der Tätigkeit diene der Irreführung. Dass die Gründung dieses Unternehmens vor Jahren aus ähnlichen Aktivitäten des Bw heraus erfolgten, welche jetzt in Polen ausgeübt würden, bleibe unbestritten.

Somit stünden den Projektkosten im Ausland – ohne Geschäftsführerbezüge der Firma M. – keine (ausreichenden) Einnahmen gegenüber, die dieser Tätigkeit die Qualifikation als Einkunftsquelle verschaffen würden.

Im Zuge der Berufung werde ein Beratungsprojekt (Brauereistudie) angeführt, für welches ein Honorar über S 7,5 Millionen bei Erhalt des Zuschlages zu erzielen gewesen wäre. Für diese Behauptung fehle jegliches Beweismaterial (Bewerbungsunterlagen, Anbot, Berechnung dieses Betrages etc.). Überhaupt falle – wie schon im Zuge des Prüfungsverfahrens – auch in der Berufungsschrift auf, dass es häufig bei bloßen Behauptungen bleibe, für welche dann zum Teil lediglich Zeugen (und zwar der Bw. selbst, sein Steuerberater und eine Mitarbeiterin des Bw.) als Beweis angeboten würden, wobei im Dunkeln bleibe, was diese beweisen könnten. So beispielsweise auch bei einer behaupteten Steuerpflicht irgendwelcher S 7,5 Millionen, wenn gleichzeitig bestritten werde, dass in Polen eine mögliche Betriebsstätte läge. Tatsächlich seien jährlich Millionbeträge für Aufwendungen in Polen geltend gemacht worden, die – wie im Geschäftsleben bei solchen Summen eher unüblich – bar nach Polen verbracht und ausbezahlt worden seien (dieser Sachverhalt sei auch schon im Zusammenhang mit dem Sicherstellungsauftrag erwähnt worden). Zum Teil für nicht überprüfbare Leistungen. Zum Teil für nicht an wirtschaftlich mit dem Bw. verbundene Unternehmen. Und gerade hier werde der Büroaufwand getätig. An die Firma C. seien Miet- und Büroservicekosten bezahlt worden. Die Firma C. in Polen sei ein Tochterunternehmen der Firma C. AG in Österreich. In dieser sei der Bw. als Vorstand tätig. Im Zuge der BP sei eingewendet worden, es könne sich um keine Betriebsstätte handeln, da das Büro nur bei Bedarf – also nur, solange der Bw. dort dienstlich verweile – zur Verfügung stehe. Kein Zeuge werde glaubhaft machen können, dass alle Arbeitsunterlagen, welche den Millionenaufwand in Polen dokumentieren müssten, immer mit ihm für die Dauer seiner Abwesenheit verschwänden. Vielmehr entspreche es den Erfahrungen, dass jeder ein Büro, gleichgültig wo, nur solange körperlich nutzen könne, wie er sich dort befindet. Da stehe aber der Qualifikation als Betriebsstätte nicht entgegen. Es bleibe also höchst zweifelhaft, ob mögliche, nach dem Prüfungszeitraum zufließende Einnahmen überhaupt in Österreich steuerpflichtig wären, bevor sie zur Beurteilung heranzuziehen seien, ob sie für das Vorliegen einer Einkunftsquelle ausreichten.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung A-Gasse 33, 1030 Wien

Zum Zeitpunkt der Besichtigung habe sich der BP folgendes Bild geboten:

Das Haus sei von außen in einem desolaten Zustand und unbewohnt gewesen. Das Eingangstor sei von außen mit einem Eisenbalken verschlossen gewesen. Durch ein Loch im Eingangstor hätte man in den Innenhof blicken können, welcher mit Gras überwuchert gewesen sei. Bautätigkeiten seien nicht erkennbar gewesen.

Der Bw. sei seit 1984 außerbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft. Bei der letzten BP seien erstmalig für die Jahre 1988 bis 1990 Werbungskosten in Höhe von S 236.381,00

festgestellt worden, welche sich in der Folge für die Jahre 1991 bis 1994 um weitere 999.387,00 erhöht hätten, womit insgesamt Werbungskosten für 7 Jahre in Höhe von rund S 1.235.000,00 zu Buche standen.

Um eine Baubewilligung sei erstmals im Jahr 1986 durch die Mutter, die nach wie vor grundbürgerliche Eigentümerin sei, angesucht worden. Im Jahr 1995 sei nach Auskunft des Finanzamtes 3/11 neuerlich eine Baubewilligung erteilt worden. Der Bw. beabsichtige eine Generalsanierung und Vermietung des Objekts bzw. einen Teil oder das gesamte Obergeschoss zu vermieten. Die beigelegten Fotos würden dies untermauern.

Somit ergebe sich folgendes Bild:

Der Bw. habe zumindest 11 Jahre lang nicht die nötige Sanierung begonnen. Die nicht anerkannten Aufwendungen hingen nicht mit einer solchen zusammen. Falls nach dem Prüfungszeitraum Aufwendungen im Zuge einer Sanierung anfielen, werde man zu überprüfen haben, ob sich die Wirtschaftsführung nunmehr insoweit geändert habe, dass in einem überschaubaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielbar sei. Dazu werde möglicherweise eine ähnliche wie die jetzt vorgelegte Prognoserechnung heranzuziehen sein. Da die vorliegende bereits mit dem Jahr 1993 beginne, sei sie für die Zukunft nicht heranzuziehen. Auch für den gegenständlichen Fall sei sie nicht verwertbar, da sie den Zeitraum 1984 bis 1992 nicht berücksichtige. Der mögliche Verkauf von Teilen oder der gesamten Liegenschaft würde zu steuerlich nicht erfassten Geldzuflüssen führen.

Die Trennung in einen steuerlich (möglicherweise zukünftig) beachtlichen und einen (zumindest bis Ende des Prüfungszeitraumes) steuerlich unbeachtlichen Zeitraum sei angesichts der langen Zeitspanne seit dem Erwerb sachlich gerechtfertigt. Die angebotenen Begründungen reichten keinesfalls aus, um die 11 Jahre als übliche Spanne hinzustellen, in der bei Betrachtung wirtschaftlicher Denk- und Vorgangsweise konkrete Schritte erfolgt seien.

Dagegen wendet der Bw. ein:

1. Vorbemerkung:

Die Äußerung der BP sei in jedem einzelnen Punkt und insgesamt verfehlt. Sie mache deutlich, mit welcher Voreingenommenheit der BP den Fall beurteile.

Es bleibe unverständlich, warum der BP vermeine, dass in der Vorbemerkung die Verfahrensmängel nicht näher bezeichnet würden.

Richtig sei, dass der Bw. darauf hingewiesen habe, dass der BP während der Prüfung 26 schriftliche und ca. 45 mündliche Fragen gestellt habe, die allesamt nicht in Richtung Lieb-

haberei gegangen seien. Der BP sei – mangels entsprechender Sachverhaltsdarstellungen in Richtung Liebhaberei – völlig überraschend und völlig unzutreffend zur Schlussfolgerung gelangt, Teile der Tätigkeit des Bw. seien Liebhaberei.

Der Bw. habe in diesem Zusammenhang u.a. als Verfahrensmangel geltend gemacht, dass der BP ohne Sachverhaltsermittlung und entgegen der nach der Lebenserfahrung und wirtschaftlichen Vernunft anzunehmenden Gewinnerzielungsabsicht verneint habe. Der Bw. habe ausdrücklich auf Seite 2 der Berufung die Mängelhaftigkeit des Verfahrens geltend gemacht, dass der BP den Sachverhalt nicht von Amts wegen ausreichend ermittelt und somit gegen § 115 BAO verstoßen habe. Ferner habe der BP dem Bw. keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Ferner sei geltend gemacht worden, dass dem Bw. keine Möglichkeit geboten worden sei, die Aktenvermerke zu unterfertigen, obwohl diese Aktenvermerke dem BP-Bericht zu Grunde gelegt worden seien.

In der Besprechung am 1. August 1996 sei nicht mit Deutlichkeit zum Ausdruck gekommen, dass der BP von Liebhaberei ausgehe. Hätte der BP dies in der Besprechung mitgeteilt, hätte der Bw. weitere Beweismittel vorgelegt.

Esmute auch eigenartig an, wenn der BP behauptet, „von konkreten Zahlen“ sei während des Prüfungsverfahrens keine Rede gewesen und der Bw. habe lediglich angegeben, dass er – falls er den Zuschlag für ein Projekt erhalte – entweder eine hohe Einmalabfindung erhalte oder als Geschäftsführer tätig oder beteiligt sein könne.

Diese Aussage des BP sei unrichtig. Offenbar mache sich nun der Umstand bemerkbar, dass der BP bei Vorlage und Durchbesprechung der jeweiligen Projektunterlagen keine entsprechenden Notizen gemacht habe, da der BP nun keine Beträge kenne. Der Umstand, dass der BP keine Aufzeichnungen über die vorgelegten erzielbaren Einnahmen gemacht habe könne dem Bw. nicht angelastet werden, zumal diese Unterlagen vorhanden gewesen seien und daher im Berufungsverfahren vorgelegt würden.

2. Anerkennung der Aufwendungen für die Tätigkeit in Polen:

Aus der Stellungnahme ergebe sich, dass der BP mit der fachlichen Beurteilung der Tätigkeit des Bw. überfordert gewesen sei.

Das Wort „feasibility“ Studien sei unrichtig mit „Tunlichkeitsstudien“ statt richtig mit „Machbarkeitsstudien“ übersetzt.

Obwohl der BP in der Stellungnahme selbst erkenne, dass die Gründung der Firma M. vor Jahren aus ähnlichen Aktivitäten des Bw. heraus erfolgt sei, wie die jetzigen Projekte in

Polen, wolle der BP zwar die hohen Einnahmen aus den Honorarnoten gegenüber der Firma M. isoliert betrachten und Besteuerern, ohne die aus der gleichartigen Tätigkeit erwachsenen Aufwendungen des Bw. zu berücksichtigen. Eine derart künstliche Aufspaltung verstöße gegen das Prinzip, dass eine einheitliche betriebliche Tätigkeit als maßgebliche Beurteilungseinheit herangezogen werden könne.

Die Tätigkeit als Systemberater sei als Einheit anzusehen, unabhängig davon, in welchem Land sie ausgeübt werde.

Der BP gehe auch nicht darauf ein, dass der Bw. neben Brauereiprojekten auch Projekte für Formulare, Gastronomie, Herstellung von elektrischen Geräten und Hochbauprojekte Entwicklungen durchföhre. An der Verschiedenartigkeit der Projekte erkenne man, dass hier eine einheitliche betriebliche Tätigkeit des Systemberaters ausgeübt werde, für die das Bindeglied der Inhalt der Arbeit, die auch ganz überwiegend in Wien und nicht vor Ort geleistet worden sei.

Die Rechtsansicht der BP würde dazu führen, dass ein Architekt, der Bauprojekte nicht nur im Inland, sondern in verschiedenen Staaten des Auslands plane, mit seinen Einkünften getrennt nach Staaten beurteilt werde. Dasselbe müsste für Rechtsanwälte und Steuerberater gelten, die ausländische Klienten betreuen.

Auch die Ansicht des BP, in Polen läge eine Betriebsstätte vor, sei verfehlt. Im Doppelbesteuerungsabkommen sei aufgezählt, was nicht als Betriebsstätte gelte.

Der Umstand, dass die Tätigkeit in Polen nicht steuerpflichtig sei, sei keine Rechtfertigung für Liebhaberei.

Im übrigen gehe der BP mit keinem Wort auf die in der Berufung ausführlich zitierte Liebhaberei-Verordnung und die höchstgerichtliche Judikatur sowie auf die Besonderheiten der extrem erfolgsabhängigen Tätigkeit des Systemberaters, der Erfolgshonorare vereinbare, ein. Möglicherweise habe der BP die Art der Systemberatung und das Prinzip der erfolgsabhängigen Entlohnung und der damit verbundenen besonderen geschäftlichen Risiken und besonderen geschäftlichen Ertragschancen nicht richtig erfasst, weil dazu jegliche Stellungnahme fehle.

Gerade im Hinblick auf die fehlenden Sachverhalts- und Beurteilungsgrundlagen des BP und der auch in seiner Stellungnahme offenkundig nicht ausreichenden Sachverhaltskenntnisse sei die Einvernahme der beantragten Zeugen unerlässlich.

In der Stellungnahme zur Berufung bringe der BP eine voreilende Beweiswürdigung sowie ein Verkennen der amtswegigen Sachverhaltsermittlungspflicht zum Ausdruck.

Der BP habe offensichtlich die vorgelegten Unterlagen nicht entsprechend gewürdigt, weshalb der Bw. die Zeugeneinvernahme beantragt habe. Im Zuge der amtsweigigen Sachverhaltsermittlungspflicht wäre dem BP die Einvernahme der Zeugen durchaus zumutbar gewesen.

Auch hätte der BP von Amts wegen einen polnischen Dolmetsch beizeihen müssen, um den Inhalt der polnischen Unterlagen zu verstehen. Dann wären auch die Leistungen des Bw. überprüfbar gewesen.

Auch einen Sachverständigen über das unterentwickelte polnische Bankwesen hätte der BP beizeihen müssen. Die amtlichen Devisendeklarationen über die Einfuhr von Devisen, die im Original vorgelegt worden seien, habe der Prüfer nicht beachtet.

Die Zahlungen in Polen seien nicht ohne Gegenleistung erfolgt. Aufgrund der vorgelegten Arbeitsergebnisse hätte klar sein müssen, dass der Bw. ohne weitere Unterstützung nicht in der Lage gewesen wäre, die Studien zu erstellen.

Der Aufwand für Fremdleistungen sei gering gewesen. Hätte der Bw. andere Consulting-Unternehmen mit der Erstellung der Studien beauftragt, wäre ein mehrfaches an Kosten angefallen. Der Hinweis des BP auf den Sicherstellungsauftrag sei verfehlt.

Die Zahlung von Büroservicekosten an die Firma C. sei nicht bedenklich. Diese Firma sei aber mit dem Bw. nicht verbunden. Der Umstand, dass diese Firma eine Tochterfirma der C. AG sei, erlaube keine Gleichsetzung mit dem Bw. selbst.

Der BP vermöge keinen vernünftigen Grund anzugeben, warum die Bezahlung von Büroservicekosten (für Observerleistungen) an seine Firma in Polen unzulässig sein sollten. Der BP könne nicht ernstlich behaupten, die Firma C. habe keine Leistungen erbracht.

Die Millionenbeträge seien nicht verbracht, sondern legal eingeführt worden. Die offiziellen, von polnischen Finanzbehörden abgestempelten Einfuhrbelege würden dem BP vorliegen.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung A-Gasse

Der BP gebe kein Besichtigungsdatum an. Dadurch hätte der Bw. nicht an der Besichtigung teilnehmen können. Aufgrund der Situation hätte der BP auch nicht das gesamte Gebäude besichtigen können.

Wie auch der BP erkenne, seien die Werbungskosten äußerst gering und in Anbetracht des Bauprojekts mit 38 Wohnungen minimal. Der BP vermöge nicht anzugeben, warum diese geringen Projektvorlaufkosten nachhaltige Gewinne in Zukunft verhindern sollten.

In Anbetracht der langen Vorlaufzeit seit 1988 sei ein langer Zeitraum für die Beurteilung der Gesamtrentabilität zu Grunde zu legen. Selbst wenn man den relativ kurzen Amortisationszeitraum von 20 bis 25 Jahren zu Grunde lege, sei mit einem Einnahmenüberschuss zu rechnen.

Die geltend gemachten Aufwendungen hingen mit der Sanierung zusammen. Es handle sich um notwendige Abbruch- und Demontagekosten als Voraussetzung für die Sanierung und um Dichtungsarbeiten, sowie um laufende Abgaben.

Der Zeitraum 1984 bis 1987 sei nicht in den Beobachtungszeitraum einzubeziehen, da keine Aufwendungen steuerlich abgesetzt worden seien.

In der mündlichen Verhandlung wird ergänzend vorgebracht, der Bw übe seine Beratungstätigkeit seit 20 Jahren aus und habe sich an seiner Tätigkeit nichts geändert. Ursprünglich sei diese Beratungstätigkeit für die Firma M ausgeübt und mittlerweile auf Polen ausgedehnt worden.

Mit Liebhaberei könne nicht argumentiert werden, da aus dem M-Projekt Einnahmen erklärt worden seien, wie sie in der Berufung dargestellt sind.

Die Tätigkeit des Systemberaters sei eine weitgefasste Unternehmensberatung und bestehne aus folgenden Teilbereichen:

Unternehmensführung und Managementberatung
Qualifiziertes Personalmanagement
Aufstellen von Systemen
Aufgaben auf dem Gebiet des Marketings
Entwicklung von Marketingkonzepten und Strategien
Marketingplanung
Organisation und Finanzierung
Technologie
Logistikberatung und Finanzierungsberatung.

Ein Personalprojekt, ursprünglich für Amerika entwickelt, sei auf österreichische Verhältnisse angepasst worden. Es sei eine Beratung der Gesetzesänderung erfolgt, und zwar in den Jahren 1988 und 1989. Diese Beratungstätigkeit führte zum Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG).

Seit dem Jahr 1990 werden Aufwendungen aus dem Projekt Polen geltend gemacht.

Hinsichtlich des Objektes A-Gasse 33 wird ausgeführt, die Sanierungsarbeiten seien im Jahr 1998 begonnen und im Jahr 2003 abgeschlossen worden. Kleinigkeiten seien noch zu

erledigen, 95 % des Gebäudes seien fertig saniert. Von 38 Wohnungen seien bereits 4 vermietet.

Im Jahr 1986 sei ein Antrag auf Förderung eingereicht, aber im Jahr 1993 mittels Bescheid abgelehnt worden. Ohne Bescheid hätte der Bw mit den Sanierungsarbeiten nicht beginnen dürfen.

Die Sanierung sei ausschließlich ohne Inanspruchnahme von Förderungsmitteln durchgeführt worden. Auf den Seiten 153 – 166 des Beilagenordners befänden sich verschiedene Modelle von Prognoserechnungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beratungstätigkeit:

Entgegen den Berufungsausführungen ist davon auszugehen, dass die Beratungstätigkeit in Polen nicht mit der Beratungstätigkeit für die Fa. M zusammenhängt, sondern ein eigene Tätigkeit darstellt. Diese Tätigkeit ist somit gesondert auf Liebhaberei zu überprüfen.

Unbestritten ist, dass es sich um eine Tätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO handelt. Die Bestimmungen über den Anlaufzeitraum sind somit anzuwenden.

§ 2 Abs. 2 LVO bestimmt, dass bei einer Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO innerhalb der ersten 3 Kalenderjahre ab Beginn der Betätigung, längstens jedoch innerhalb der ersten 5 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen jedenfalls von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Im vorliegenden Fall wurden erstmals im Jahr 1990 Aufwendungen geltend gemacht, Einnahmen wurden erstmals im Jahr 1995 erzielt. Im Streitzeitraum 1991 bis 1994 ist daher auf Grund des fünfjährigen Anlaufzeitraumes jedenfalls von einer Einkunftsquelle auszugehen und sind die Aufwendungen für die Beratungstätigkeit anzuerkennen.

Die abziehbare Vorsteuer im Jahr 1993 war um den Betrag von S 3.833,30 zu erhöhen. Die BP begründet den Ausschluss vom Vorsteuerabzug ausschließlich damit, dass die Aufwendungen für 4 Schmückstücke erfolgten, die unter Werbungskosten ausgewiesen wurden, wobei 2 Schmuckstücke im Zusammenhang mit polnischen Projekten verwendet wurden. Da die Aufwendungen für das Polenprojekt nicht anzuerkennen seien, sei auch die Vorsteuer nicht abzugsfähig. Da die Aufwendungen für das Beratungsprojekt Polen abzugsfähig sind und weitere Feststellungen hinsichtlich Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer nicht getroffen wurden, war die Vorsteuer für die 4 Schmuckstücke abzugsfähig.

Vermietung A-Gasse:

Die BP geht davon aus, dass in den Streitjahren die Aufwendungen für das Objekt nicht anzuerkennen sind, da Liebhaberei vorliegt.

Der Bw hingegen geht davon aus, dass Liebhaberei nicht vorliegen könne, da in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werde.

Beide Rechtsansichten sind nicht zutreffend.

Für die Streitjahre liegt deshalb keine Einkunftsquelle vor, da der Bw keine Vermietungsabsicht hatte bzw. diese nach außen nicht zum Ausdruck gebracht hat.

Tatsache ist, dass der Bw seit dem Zeitpunkt, seit dem er außerbücherlicher Eigentümer ist, keine Mieteinnahmen erzielt hat. Dies bestätigt auch der Bw in der Berufungsschrift. In den Streitjahren hatte somit die Vermietungstätigkeit noch nicht begonnen.

Werbungskosten vor Einnahmenerzielung aus Vermietung können steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung aufgrund bindender oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung eben soweinig wie der Umstand, dass der Bw bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, reichen nicht aus (vgl. etwa VwGH vom 4.6.2003, 99/13/0173).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw nicht einmal behauptet, dass verbindliche Vereinbarungen über zukünftige Vermietungen vorliegen. In der mündlichen Verhandlung hat der Bw ausgeführt, die ersten Mietverträge über Wohnungen wurden im Jahr 2003 abgeschlossen.

Auch aus anderen Umständen kann nicht auf die spätere Absicht des Bw auf Vermietung des Objektes geschlossen werden. Die Nutzungsvereinbarung vom 11. September 1995, abgeschlossen zwischen dem Bw und der Firma M, lässt darauf schließen, dass der Bw keine Verträge betreffend Vermietung von Wohnungen abgeschlossen hat. Hätten tatsächlich bindende Mietverträge bestanden, wäre der Abschluss des genannten Vertrages sinnlos gewesen.

Darüber hinaus betrifft die Nutzungsvereinbarung lediglich die Nutzung der Liegenschaft zu Lagerzwecken, nicht jedoch die Vermietung von Wohnungen.

Auch der Antrag auf Zuerkennung einer Förderung lässt nicht erkennen, dass der Bw beabsichtigt, das Objekt in Zukunft zu vermieten. Ebenso könnte der Bw die Absicht haben, das Objekt zu renovieren und anschließend zu veräußern.

Frühestens ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Nutzungsvereinbarung kann von einer bindenden Vereinbarung und somit von Vermietungsabsicht gesprochen werden. Ab diesem Zeitpunkt könnten somit auch Werbungskosten anerkannt werden.

Da somit hinsichtlich des Projektes A-Gasse zumindest in den Streitjahren keine Einkunftsquelle vorliegt, war die Tätigkeit nicht auf Liebhaberei zu prüfen.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Die abziehbare Vorsteuer im Jahr 1993 beträgt lt. angef. Bescheid S 95.010,76 und ist, wie bereits oben ausgeführt, um S 3.833,30 zu erhöhen, sodass sich lt. BE die abziehbare Vorsteuer 1993 mit S 98.844,06 errechnet.

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit errechnen sich wie folgt:

	1991	1992	1993	1994
lt. angef. Bescheid	1.522.207	1.482.328	1.350.616	2.717.895
Polen	-1.268.777	-927.369	-1.193.402	-2.319.820
IRL	126.878	---	119.368	---
lt. BE	380.308	554.959	276.582	398.075

Beilage: 5 Berechnungsblätter (jeweils in ATS und €)

Wien, 21. Jänner 2004