



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S. Helmut, Adresse, vertreten durch Stb., vom 5. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Dr. Xy, vom 6. April 2009 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 entschieden:

1) Die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2004 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der Berufung wird betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Investitionszuwachsprämie 2004 stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren 2004 bis 2006 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultieren aus dem Betrieb einer Rel.. Berufungsgegenstand ist, ob es sich bei den daraus erzielten negativen Einkünften tatsächlich um eine Einkunftsquelle handelt, oder ob diese Tätigkeit als Liebhaberei zu werten ist.

Diesbezüglich ist auszuführen, dass der Bw. im Jahr 2004 in seinem Mietshaus, 1234 M, Adr., im Zuge des Umbaues einer Wohnung (Garconniere) eine Rel. errichtete. Das gesamte Objekt beinhaltete eine Saunalandschaft mit Finnsauna, Dampfbad, Wasserbett, UV-Strahler, Infrarotkabine und Farblichtbestrahlung. Der Betrieb wurde im Herbst 2005 aufgenommen. Die Investitionskosten betragen € 22.383,44.

Die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer der Jahre 2004, 2005 und 2006 wurden erklärungsgemäß veranlagt. In der Folge fand eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt. Prüfungsgegenstand waren die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2004 bis 2006. Im Schlussbericht wurden die folgenden Feststellungen getroffen:

"Der Steuerpflichtige Helmut S unterhält in 1234 M, Adr. ein Reihenhaus, das vermietet wird. Anlässlich des Umbaues einer Mietwohnung wurde im Jahr 2004 eine Rel. im Miethaus, in 1234 M, Adr. errichtet.

Die Gesamtkosten des Umbaues beliefen sich im Jahr 2004 auf € 22.383,44 netto.

Beim geprüften Gewerbebetrieb standen die Errichtungskosten bzw. Ausgaben der Rel. folgenden Einnahmen gegenüber:

Jahr	2004	2005	2006
Errichtungskosten/Ausgaben	€ 22.383,44	€ 5.887,37	€ 3.404,60
Einnahmen	€ 0,00	€ 1.087,33	€ 1.068,47

Das Verhältnis zwischen Einnahmen und Ausgaben stellt ein außergewöhnlich hohes Missverhältnis zwischen Aufwand und Ertrag dar.

Den Buchhaltungsunterlagen ist zu entnehmen, dass im Jahr 2005 keine Einnahmen aus der Benutzung der Rel. aufgezeichnet wurden. In der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung 2005 wurden Betriebseinnahmen aus der Rel. in der Höhe von € 220,00 angegeben. Als übrige Erträge/Betriebseinnahmen wurden € 867,33 erklärt.

2006 wurden 15 Belege für die Benützung der Rel. ausgestellt. Die Betriebseinnahmen aus der Rel. wurden in der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung 2006 in der Höhe von € 486,67 angegeben. Als übrige Erträge/Betriebseinnahmen wurden € 581,80 erklärt.

Im Nachschauzeitraum 2007 wurden 9 Belege für die Benützung der Rel. ausgestellt. Der Gesamtbetrag der Einnahmen betrug € 372,00.

Zu Beginn der Betriebsprüfung wurde dem Prüfer eine Visitenkarte mit der Aufschrift „Rel. – S Helmut, A-1234 M, Adr.“ als Nachweis für die erfolgte Werbung für die Rel. übergeben.

Anlässlich der Betriebsbesichtigung der Betriebsprüfung für den Prüfungszeitraum 1995 - 2003, am 9. Dezember 2005, gab Herr Helmut S vor Beamten des Finanzamtes X an, dass er seit Jahrzehnten ein begeisteter Saunagänger ist und diese auch gerne selbst benutzt. Dass der Berufungswerber zwischenzeitlich an einem Bluthochdruck leidet ist zwar möglich, wurde aber nicht nachgewiesen.

Bei der Schlussbesprechung wurde als weitere Werbemaßnahme ein Plakat mit der Aufschrift „Rel.“ den Beamten des FAX vorgelegt. Herr S gab an, dass nur ein Exemplar des Plakates angefertigt wurde und dass dieses von den Errichtungsfirmen der Rel. bezahlt wurde. Nach Auskunft von Herrn S wurde das Plakat auf der äußeren Eingangstür zur Rel. angebracht. Dem Plakat ist zu entnehmen, dass die Benutzung der angebotenen Einrichtungen wie Finnsauna, Balkon, Dampfbad, Wasserbett, UV-Strahler, Infrarotkabine und Farblichtbestrahlung nur mit Terminvereinbarung benutzt werden können. Festgelegte Öffnungszeiten gab es im Prüfungszeitraum nicht.

Es besteht daher die Annahme, dass die gegenständliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen, mangels nach außen hin erkennbarer Tätigkeit, nicht angenommen wurde.

Es wird daher unterstellt, dass vom Steuerpflichtigen kein marktgerechtes Verhalten (Auftreten) an den Tag gelegt wurde.

In objektiver Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung der erhobenen Verhältnisse handelt es sich bei der vorliegenden Tätigkeit um die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich aus der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet und nach eigenen Aussagen des Steuerpflichtigen auch privat genutzt wird.

Da die seit Betriebseröffnung unveränderte Art der Bewirtschaftung der gegenständlichen Saunaoase in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben erwarten lässt, ist von Beginn dieser Tätigkeit Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung gegeben.

Nach derzeitiger wirtschaftlicher Sicht ist ein Erreichen eines Gesamtgewinnes des Gewerbebetriebes nicht gegeben und darf auch in Zukunft nicht erwartet werden.

Im Zuge der SB gab Herr S an, dass er regelmäßig die Therme G besucht. Auf Grund des Bluthochdruckes wird in der Therme G ausschließlich das Salzwasserbecken benutzt.

Die Werbemaßnahmen wurden unentgeltlich durchgeführt. Die Bezahlung der Werbemaßnahmen erfolgte durch die Baufirmen.

Durch die vorstehenden Feststellungen ist eine Betriebsaufgabe ab dem Errichtungszeitpunkt der Rel. im Jahr 2004 zu unterstellen.

Im Zuge der Gesamtbetrachtung der Einnahmen gegenüber den Ausgaben ist bei der Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Betreiber der gegenständlichen Rel. von einer Liebhaberei gemäß der Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33, § 1 Abs. 2, auszugehen.

Da im Prüfungszeitraum 2004-2006 Liebhaberei im Sinne der Verordnung 1993/33 vorliegt, liegen in diesem Zeitraum keine gewerblichen Einkünfte aus dieser Tätigkeit vor.

Hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie ist anzuführen, dass für die getätigten Investitionen der Rel. für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie in der Höhe von € 2.139,23 beantragt wurde.

Gemäß § 108e EStG steht die Investitionszuwachsprämie nur für Wirtschaftsgüter zu, die betrieblich genutzt werden.

Daher erfolgte eine Kürzung der Investitionszuwachsprämie 2004 um € 2.139,23."

Das Finanzamt ABC folgte den Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung, nahm die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer sowie Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte die betreffenden Umsatzsteuern sowie die jeweiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 fest. Zudem wurde eine für 2004 gemäß § 108e EStG 1988 beantragte Investitionszuwachsprämie bescheidmäßig abgewiesen.

Gegen obige Bescheide vom 6. April 2009 legte der Bw. im Wesentlichen mit folgender Begründung am 5. Mai 2009 Berufung ein: Die vom Bw. seit 2005 in Form eines Gewerbebetriebes betriebene Rel. sei als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO behandelt worden. Es werde daher der Antrag gestellt, die Betätigung als eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO anzuerkennen und die in den Jahren 2004 bis 2006 aufgelaufenen Verluste als Anlaufverluste zu werten und die Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2006 laut den eingereichten Erklärungen zu veranlagen und die Investitionszuwachsprämie zu gewähren.

Der Bw. habe in den Jahren 2004 und 2005 am Standort 1234 M, Adr., eine Saunalandschaft mit Finnsauna, Dampfbad, Wasserbett, UV-Strahler, Infrarotkabine und Farblichtbestrahlung errichtet und im Herbst 2005 in Betrieb genommen.

Die Investitionskosten haben € 22.383,44 betragen. Die in den Jahren 2004 bis 2006 erwirtschafteten Umsätze und Verluste stellen sich wie folgt dar:

Jahr	2004	2005	2006
Umsatz	€ 0,00	€ 1.087,33	€ 1.068,47
Verlust	€ 0,00	€ 4.800,40	€ 2.336,13

Im Zuge der Betriebsprüfung, welche den Zeitraum 2004 bis 2006 umfasst habe, sei das Finanzamt zu dem Schluss gekommen, dass hinsichtlich des Saunabtriebes keine Einkunftsquelle vorliegen würde, sondern vielmehr eine Betätigung mit Liebhabereivermutung gegeben sei. Als Konsequenz aus dieser Schlussfolgerung seien die Verluste ab Beginn der Betätigung gestrichen worden. Ebenso seien die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2006 aufgehoben und die gewährte Investitionszuwachsprämie zurückgefördert worden. Zum Nachweis, dass keine Einkunftsquelle vorliegen würde, sei seitens des Prüfers angeführt worden, dass Einnahmen und Ausgaben in einem außergewöhnlichen Missverhältnis zueinander stehen würden, dass die Art der Bewirtschaftung keinen Gesamtüberschuss erwarten lasse und dass vom Bw. kein marktgerechtes Verhalten an den Tag gelegt werden

würde. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass sich der Bw. mit der Marktsituation auseinandergesetzt habe. Er wollte mit seiner Investition am Wellnessstrend teilhaben, indem er eine Saunalandschaft geschaffen habe, die sich von den öffentlichen Saunabetrieben dadurch unterschieden habe, dass der Kunde die Anlage für sich buchen gekonnt habe. Sein Angebot habe sich an Menschen, die nicht "kollektiv" schwitzen wollen, gerichtet. Seine Zielgruppe seien Paare, Familien und andere Kleingruppen gewesen.

Der Bw. habe sein Angebot auch beworben und sei somit nach außen hin in Erscheinung getreten. Anlässlich der Eröffnung der Anlage sei eine Reportage in einer Bezirkszeitung erschienen, die durch Inserate der bauausführenden Firmen finanziert worden sei.

Des Weiteren habe der Bw. bei öffentlichen Stellen (Banken, Gasthäuser, Stadtamt etc.) im Einzugsgebiet Visitenkarten aufgelegt. Darüber hinaus habe er ein großes Plakat im Format von 59 cm x 84 cm drucken lassen, welches vor seinem Haus angebracht worden sei.

Der Bw. sei somit nachweislich nach außen in Erscheinung getreten. Das Ausmaß der Werbung sei dem Umfang angepasst gewesen. Weiters sei festgestellt worden, dass es keine festen Öffnungszeiten gegeben habe, sondern mit Reservierung gearbeitet worden sei. Dazu werde festgehalten, dass es nicht unüblich sei, nach diesem Prinzip zu arbeiten, denn auch andere Einrichtungen können nur nach Vorbestellung benutzt werden (z.B. Tennisplätze).

Die Preisgestaltung habe sich an den Preisen der öffentlichen Saunabetriebe orientiert. Von einem krassen Missverhältnis zwischen Ergebnis und Umsatz könne im vorliegenden Fall nicht gesprochen werden. In der Judikatur werde von gravierenden Verlusten gesprochen, die die Einnahmen um ein Vielfaches übersteigen. Es würden im Prüfungszeitraum gerade zwei Verlustjahre vorliegen, wobei es sich um Anlaufverluste handeln würde.

Der für 2005 ausgewiesene Verlust in Höhe von € 4.800,40 sei um € 2.408,00 zu kürzen, da es sich hiebei um Beiträge zur Sozialversicherung für eine andere Tätigkeit handeln würde.

Der Verlust entspreche im Wesentlichen der Abschreibung.

Liebhaberei im Sinne von § 1 Abs. 2 LVO sei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen würden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien, oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO liege demnach dann vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lassen würde. Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach

der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen würden.

Zur Untermauerung der vom Gesetz geforderten Kriterien habe der Betriebsprüfer angeführt, dass der Bw. bereits 2005, anlässlich der vorangegangenen Betriebsprüfung, erklärt habe, ein begeisteter Saunagänger zu sein und die Sauna auch privat zu nutzen.

Der Bw. wohne in Adresse. Die Saunalandschaft befindet sich in 1234 M, Adr., einem der Vermietung dienenden Gebäude des Bw. Der Bw. habe erklärt, dass, sei er an einer privaten Sauna interessiert gewesen, sein Eigenheim und das umgebende Areal groß genug seien, dort eine Sauna einzurichten. Der Bw. leide an Bluthochdruck und besuche seit Jahren keine Sauna mehr. Er könne an Hand von Belegen nachweisen, dass er sowie seine Gattin die Therme G besucht haben, um dort das Meerwasserbecken zu benutzen. Hätten hinter den Überlegungen einen Saunabetrieb einzurichten, private Gründe gestanden, würde sich das Objekt im Eigenheim des Bw befinden. Niemand werde sich eine private Sauna in einem Entfernung entfernten Ort einrichten, wo er gezwungen sei, das Auto zu benutzen, wenn die Möglichkeit bestehe, die Sauna im Privathaus zu errichten.

Die von der Finanz angeführte Privatnutzung habe sich auf die Nutzung der im Ruhebereich befindlichen Relaxliege beschränkt und sei somit in sehr geringem Ausmaß erfolgt.

Zusammenfassend sei dazu anzuführen, dass sich der Bw. mit dem Saunabetrieb ein weiteres berufliches Standbein schaffen wollte. Der Bedarf schiene gegeben zu sein. Zwischenzeitlich sei im örtlichen Nahbereich ein Fitnesscenter mit Saunabetrieb eröffnet worden, wodurch dem Bw. Kunden ausgeblieben seien.

Die Veranlassung zur Errichtung des Betriebes sei in der beruflichen Sphäre gelegen. Eine private Veranlassung sei nicht gegeben gewesen. Die Betätigung sei durch die Absicht veranlasst worden, einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Es sei daher von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO auszugehen und die Verluste seien als Anlaufverluste zu werten.

Aus Anlass dieses Berufungsverfahren beantragte der Bw. auch, aus dem Rückstand in Höhe von € 11.257,09 den Betrag von € 10.326,59 bis zur Entscheidung über die Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2006 auszusetzen.

Mit Vorlagebericht vom 3. August 2009 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 bis 2006

Strittig ist, ob es sich bei dem Betrieb der Rel. ertragsteuerlich sowie umsatzsteuerlich um Liebhaberei handelt und zwar insbesondere, ob die zu prüfende Betätigung unter § 1 Abs. 1 LVO oder § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren ist.

Diesbezüglich wurde keine Berufungsvorentscheidung erlassen, sondern die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vorgelegt. Die Erlassung der Berufungsvorentscheidung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. *Ritz*, BAO, Kommentar, 4. Auflage, Tz 8 zu § 276; VwGH 25.11.1999, 99/15/0136; VwGH 27.08.2008, 2006/15/0307).

Der Bw., der den Standpunkt vertritt, es läge eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne von § 1 Abs. 1 LVO vor, begründet dies im Wesentlichen damit, dass der Betrieb mit Gewinnerzielungsabsicht aufgenommen wurde. Es könne nicht unterstellt werden, dass der gegenständliche Betrieb typischerweise einer besonderen in der privaten Lebensführung des Bw. begründeten Neigung entspreche.

Diesem Vorbringen wird Folgendes entgegengehalten:

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 sind Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss definiert, womit aufgrund der positiven Umschreibung der Einkünfte grundsätzlich solche zu verstehen sind, die innerhalb eines bestimmten Beobachtungszeitraumes zu einem Gesamt(-überschuss)gewinn führen.

Einkunftsquellen im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind üblicherweise nur solche Tätigkeiten, die auf die Erzielung von Gewinnen bzw. Überschüssen gerichtet sind bzw. solche erwarten lassen. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Einkünfte mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) und solche mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO spreche nicht für eine erwerbstypische Tätigkeit, sondern in Anbetracht der qualifizierten Nahebeziehung zur Lebensführung für Liebhaberei im engsten und klassischen Sinn. § 1 Abs. 2 LVO umfasse – unabhängig von der Einkunftsart – Betätigungen, die einen Bezug zur Lebensführung (d.h. Privatsphäre) aufwiesen. Fielen daher bei einer Betätigung

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigneten (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienten, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprächen oder
2. bei bestimmten Tätigkeiten ohne direkten Zusammenhang mit der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern oder
3. bei der entgeltlichen Überlassung von Wohnraum im Rahmen der „kleinen Vermietung“ Verluste an, sei zunächst von Liebhaberei auszugehen.

In § 1 Abs. 2 LVO wird ausdrücklich definiert, welchen Betätigungen eine Nähebeziehung zur Lebensführung zu unterstellen ist. Mit dieser Präzisierung des Gesetzes trägt der Verordnungsgeber dem von ihm als solchen erkannten Willen des Gesetzgebers Rechnung, die für die Einkunftsquelleneigenschaft entscheidende Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) in Fällen nicht anzunehmen, in denen bei entstehenden Verlusten die Betätigung nach der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit überwiegend nicht einen solchen Totalgewinn bezieht, weil sie im engen Zusammenhang mit durch bestimmte Wirtschaftsgüter manifestierten Lebensbereichen steht, die nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Erträge dienen. Diese Zielvorstellung ist daher bei der Auslegung der Verordnung zu berücksichtigen (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 459 zu § 2 (LVO); VwGH 05.05.1992, 92/14/0006). Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO in besonderem Maße für die private Nutzung eignet, ist somit nicht nach den (Vermögens-)verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen bzw. seinen subjektiven Neigungen zu beurteilen, sondern abstrakt nach der Verkehrsauffassung (VwGH 21.05.1997, 92/14/0185; UFS 18.04.2007, RV/0229-F/05). Für die Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 LVO ist demnach nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und die konkrete Art der Tätigkeit bzw. der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise", nach der Verkehrsauffassung) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH 26.01.1999, 98/14/0041). Die Beurteilung, was typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist unter Anwendung einer Durchschnittsbetrachtung nach allgemeiner Lebenserfahrung vorzunehmen (VwGH 26.04.2000, 96/14/0117; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis², Rz 119). Allerdings ist trotz abstrakter Qualifikation der Wirtschaftsgüter insofern auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen, als auch auf Anzahl und Umfang der Wirtschaftsgüter abzustellen ist bzw. darauf, ob sich der betriebliche Standort außerhalb des privaten Wohnbereiches befindet bzw. ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird (UFS 18.04.2007, RV/0229-F/05).

Die Unterscheidung zwischen § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 Tätigkeiten hat insoferne Bedeutung, als bei § 1 Abs. 2 Tätigkeiten keine Anlaufverluste zustehen und auch umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei aussprechbar ist, die Beweis einer Einkunftsquelle den Steuerpflichtigen trifft und bei vorläufigen Bescheiden auch ein Nullansatz von Einkünften möglich ist (VwGH 21.06.1994, 93/14/0217; VwGH 12.08.1994, 94/14/0025).

Fielen bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO Verluste an, sei Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz

Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Daher liegt gemäß § 2 Abs. 4 LVO bei einer Betätigung im Sinne von § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn diese objektiv ertragsfähig ist, wenn sie also nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren bzw. überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt. Aus § 2 Abs. 4 LVO ergebe sich daher, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein müsse.

Da der Betrieb der Rel. vor Erzielung eines Gesamterfolges beendet wurde, liegt im gegenständlichen Fall ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vor. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.06.1999, 97/15/0082, ausgeführt hat, hat eine solche Beendigung alleine gesehen keinen Einfluss auf die für den abgelaufenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Betätigung in der ausgeübten Weise geeignet gewesen wäre, einen Gesamterfolg abzuwerfen. Es ist daher vorerst zu beurteilen, ob die Tätigkeit von vorneherein keinen Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten hat lassen (UFS 18.04.2007, RV/0229-F/05).

Im vorliegenden Fall ist aufgrund der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen davon auszugehen, dass der Betrieb der Rel. von vorneherein die Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht erwarten ließ.

Die Betriebsprüfung gehe davon aus, dass die Tätigkeit eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO sei und Liebhaberei vorliege, wenn die Fixkosten höher als die erzielten oder erzielbaren Einnahmen seien.

Der Bw. erzielte in den Streitjahren auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die aus dieser Tätigkeit bezogenen Bruttoeinkünfte betrugen jährlich zwischen € 16.497,25 und € 20.444,15. Bei der vom Bw. betriebenen Rel. handelte es sich lediglich um eine kleine Anlage. Des Weiteren setzte der Bw. kaum Werbemaßnahmen. Der Bw. legte lediglich bei öffentlichen Stellen (Banken, Gasthäuser, Stadtamt etc.) Visitenkarten auf und befestigte ein Plakat an der äußeren Eingangstür.

Nach ständiger Rechtsprechung ist von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen, wenn bereits die Fixkosten höher als die erzielten oder erzielbaren Einnahmen sind (VwGH 21.06.1994, 93/14/0217; VwGH 12.08.1994, 94/14/0025; VwGH 29.06.1995, 93/15/0225; VwGH 23.01.1996, 95/14/0137; VwGH 23.04.1998, 96/15/0014).

Das Auftreten von Verlusten reiche jedoch für sich allein nicht aus, vom Fehlen eines Gewinnstrebens auszugehen und keine Einkunftsquelle anzunehmen. Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste sei insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste bezogen auf die konkrete Betätigung als gravierend einzustufen seien. Dabei sei das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten. Für die Annahme von Liebhaberei spreche,

wenn z.B. die Verluste den Umsatz erreichten oder überstiegen. Im konkreten Fall seien folgende Relationen zwischen Umsätzen und verrechenbaren Verlusten gegeben:

Jahr	2004	2005	2006
Umsatz	€ 0,00	€ 1.087,33	€ 1.068,47
Verlust	€ 0,00	€ 4.800,40	€ 2.336,13

Aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates bekräftigen diese Umstände, dass es sich bei der vorliegenden Betätigung um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, also eine solche mit Liebhabereivermutung, handelt. Dem steht auch das Vorbringen des Bw. nicht entgegen, die Rel. werde von ihm und seiner Gattin kaum benutzt und dass in seinem Privathaus genügend Platz für eine Rel. gewesen sei.

Abgesehen davon fallen kleine Sport, Bad- und Saunabetreiber nach herrschender Ansicht unter Tätigkeiten nach § 1 Abs. 2 LVO (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis², Rz 149).

Die Tätigkeit des Bw. ist daher hinsichtlich der Einkommensteuer als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu beurteilen und die Berufung abzuweisen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist die Tätigkeit nicht anders zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 5 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine solche, die auf Dauer gesehen Gewinne nicht erwarten lässt (Liebhaberei), wobei Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn gemäß § 6 LVO nur bei Tätigkeiten nach § 1 Abs. 2 LVO möglich ist. Zudem sieht § 2 Abs. 5 UStG 1994 vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht unternehmerisch ist. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden (vgl. LRL 2012 Rz 159).

Umsatzsteuerlich ist die Tätigkeit als solche iSd § 2 Abs 5 UStG zu beurteilen, da die vorliegende Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne nicht erwarten lässt (Liebhaberei) und daher nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt.

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

Da der unabhängige Finanzsenat von einer Betätigung iSd § 1 Abs 2 VO ausgegangen ist, widerspricht die Annahme von umsatzsteuerlicher Liebhaberei nicht der Verordnung. Es ist daher auch in umsatzsteuerlicher Sicht von Liebhaberei auszugehen und die Berufung war auch hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2006 abzuweisen.

2) Investitionszuwachsprämie – Wiederaufnahme des Verfahrens

Des Weiteren brachte der Bw. Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Investitionszuwachsprämie ein.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Bw. hat in der Beilage zur Einkommensteuererklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 eine solche in Höhe von € 2.139,23 beantragt.

Es erfolgte eine Buchung auf dem Abgabenkonto.

Seitens des Finanzamtes wurde basierend auf den Feststellungen der Betriebsprüfung, die berufungsgegenständliche Rel. sei keine Einkunftsquelle, sondern eine Liebhabereibetätigung, eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt und die Investitionszuwachsprämie mit 0 € festgesetzt.

Wenngleich die Referentin die Ansicht teilt, die Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie sei das Vorliegen von betrieblichen Einkünften (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 6 zu § 108e), so ist der Bescheid über die Wiederaufnahme der Investitionszuwachsprämie dennoch mit einer Rechtswidrigkeit belastet:

Der Zweck der Wiederaufnahme liegt darin, ein durch Bescheid formell abgeschlossenes Verfahren, dem Mängel im Tatsachenbereich anhaften, aus der Welt zu schaffen, die Rechtskraft zu beseitigen, es wieder zu eröffnen und erneut in Gang zu setzen (vgl. zB VwGH 20.6.1990, 90/16/0003). Gegenstand des wieder aufzunehmenden Verfahrens ist eine Verwaltungsangelegenheit abschließender Bescheid, gegen den ein Rechtsmittel nicht oder nicht mehr zulässig ist. Behördliche Erledigungen, die nicht als Bescheid anzusehen sind, sind somit auch nicht einer Wiederaufnahme des Verfahrens zugänglich (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2916).

Gegenständlich wurde die Investitionszuwachsprämie antragsgemäß auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben. Wie aus den Akten ersichtlich ist, hat das Finanzamt keinen Bescheid (im Sinne des § 201 BAO) betreffend die Investitionszuwachsprämie erlassen.

Ein Bescheid ist ein individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender, normativer (rechtsgestaltender oder rechtsfeststellender) Verwaltungsakt (vgl. Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht8, Tz 379; VwGH 15.9.1995, 92/17/0247; VwGH 11.12.2000, 2000/17/0237). Ein Bescheid ist eine der Rechtskraft fähige, förmliche, hoheitliche Willensäußerung einer Behörde für den Einzelfall (vgl. VwGH 24.5.1991, 91/16/0014). Einer Finanzamtserledigung, die in einer Buchung auf dem Abgabenkonto besteht, kommt aber keine Bescheidqualität zu. In der Verbuchung der Investitionszuwachsprämie auf dem

Abgabekonto des Berufungswerbers ist kein normativer, rechtsfeststellender Abspruch zu erblicken.

Da die Wiederaufnahme des Verfahrens - wie oben dargelegt - ein durch Bescheid formell abgeschlossenes Verfahren erfordert, im konkreten Fall aber keine bescheidmäßige Festsetzung der Investitionszuwachsprämie vor dem Betriebsprüfungsverfahren erfolgt war, war der angefochtene Wiederaufnahmbescheid rechtswidrig und daher ersatzlos aufzuheben. Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 ist der Bescheid betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2004 gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. März 2012