jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/4/20 2004/15/0038

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.04.2006

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

B-VG Art7;
EStG 1988 §16 Abs1 Z4 lite;
EStG 1988 §18 Abs1 Z2;
EStG 1988 §18 Abs3 Z2;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §25 Abs1 Z3 litb;
EStG 1988 §4 Abs4 Z1 litb;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1 Z6;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des Dipl.-Ing. H in K, vertreten durch Prunbauer, Peyrer-Heimstätt & Romig, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Mahlerstraße 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 21. Jänner 2004, GZ RV/1257-W/02, GZ RV/4637-W/02, betreffend u. a. Einkommensteuer 1997 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Rahmen der Anfechtung, nämlich soweit er Einkommensteuer 1997 bis 2000 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitzeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als HTL-Lehrer; die nichtselbständige Tätigkeit übte er bis in das Jahr 2001 aus (Pensionierung). Daneben ist der Beschwerdeführer seit dem Jahr 1983 selbständig als Architekt tätig. Im Zeitraum von 1983 bis 2001 erklärte er hinsichtlich der Jahre 1985, 1993 und 1994 positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit, hinsichtlich der anderen Jahre Verluste. Die jährlichen Nettohonorare aus der selbständigen Tätigkeit reichten von S 30.418,-- bis S 511.515,--. Seit dem Jahr 1987 ist er auch allgemein beeideter Gerichtssachverständiger.

In den Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 1991 bis 2000 berücksichtigte das Finanzamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Architekt) nicht, weil es die Tätigkeit des Beschwerdeführers als sogenannte Liebhaberei qualifizierte. Im Umsatzsteuerbescheid 1997 ging es hingegen von steuerpflichtigen Umsätzen aus.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Beschwerdeführer vor, seine volle Lehrverpflichtung als HTL-Lehrer sei nicht der Grund für die Verluste aus der selbständigen Tätigkeit gewesen. Er habe sich mit seiner selbständigen Tätigkeit marktgerecht verhalten (Kriterium nach § 2 Abs 1 Z 4 LVO). Mehr als sich an Architektenwettbewerben zu beteiligen und einmal sogar den ersten Preis zu gewinnen, könne nicht erwartet werden. Wenn der Auftrag aus dem Jahr 1995 nicht verloren gegangen wäre, würde sich das Verlustproblem nicht stellen, weil ein Honorar in Höhe von 2 Mio S erzielt worden wäre. Zum marktgerechten Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung sei auf die Honorarrichtlinien zu verweisen. Hinsichtlich des in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriteriums sei darauf zu verweisen, dass im Jahre 1989 eine CAD-Anlage um rund S 452.000,-- erworben worden sei, deren Abschreibung das Ergebnis der Folgejahre belastet habe. In den Folgejahren 1990 bis 1994 hätten sich die Umsätze vervielfacht.

Der Beschwerdeführer legte einen Schriftsatz vor, wonach er laut Saldenliste per 31. Dezember 2002 Erlöse von EUR 35.207,-- und einen vorläufigen Überschuss (vor Abschreibungen) von EUR 24.085,--, laut Saldenliste per 30. September 2003 Erlöse von EUR 27.698,-- und einen vorläufigen Überschuss (vor Abschreibung) von EUR 17.090,-- erzielt habe.

Der Beschwerdeführer legte weiters die Kopie einer Honorarnote vom 15. April 1996 betreffend einen Architektenwettbewerb (Aufwandsentschädigung von S 15.000,--) vor, und merkte dazu an, dass ihm auf Betreiben des Baudirektors der Auftrag mit einer Bausumme von ca. S 20 Mio. (im Jahre 1995) entzogen worden sei und ein "geladener Wettbewerb" veranstaltet worden sei, bei welchem ein anderer Architekt als "Sieger" hervorgegangen sei. Das Honorar von S 15.000,-- stelle nur eine Entschädigung für die Wettbewerbsteilnahme dar, die Planerleistungen des Jahres 1995 seien nicht vergütet worden. Durch seine Teilnahme am Wettbewerb und den nicht erfolgten Auftrag für das Bauvorhaben, welches ihm ein Honorar von ca. S 2 Mio. eingebracht hätte, sei sein subjektives Ertragsstreben erkennbar.

Schließe man die Abschreibungen der Jahre 1991 und 1992 aus, so hätte sich in den ersten vier Jahren (des Streitzeitraumes) bereits ein Gesamteinnahmenüberschuss ergeben. Ab dem Jahre 2001 sei der Beschwerdeführer für die Landesregierung mit der Betreuung von Bauwilligen tätig, was sich in steigenden Umsätzen (2001:

ca. S 349.000,--, 2002: ca. EUR 35.000,--; Jänner bis September 2003: ca. EUR 28.000,--) und fallenden Verlusten auswirke. Aller Voraussicht nach werde bereits im Jahre 2002 ein Gesamteinnahmenüberschuss vorliegen. Ein Architekt habe keine Möglichkeit, Werbung zu betreiben.

Auf den Einwand, er hätte sich auch um private Aufträge bemühen können, entgegnete der Beschwerdeführer, dass er durch seine Schultätigkeit einen weiten Bekanntenkreis habe. Er habe in der Tat kleine Aufträge erhalten, aber diese Aufträge brächten nicht die hohen Einnahmen großer Projekte. Der Beschwerdeführer verwies auch darauf, dass sich das Verlustproblem nicht stellen würde, hätte er den Auftrag mit einem Honorar von S 2 Mio. tatsächlich erhalten.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1991 bis 1994 sowie Umsatzsteuer 1997 Folge. Die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000 hob sie gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz auf.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, es sei unstrittig, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Architekt eine solche im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen darstelle. Gemäß § 6 LVO 1993, BGBl. 33/1993, liege

auf dem Gebiet der Umsatzsteuer bei solchen Betätigungen keine Liebhaberei vor. Da auch keine Gründe für die Schätzung der Umsätze gegeben seien, sei die Umsatzsteuer für 1997 erklärungsgemäß festzusetzen.

Für die Beurteilung einer unter § 1 Abs. 1 der LVO 1990, BGBl 322/1990, bzw. der LVO 1993 fallenden Betätigung sei der tatsächliche Gesamtgewinn von der Eröffnung bis zur Beendigung des Betriebes nicht der einzige Maßstab. Es sei vielmehr nach den Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO 1990 bzw. 1993 die Absicht auf einen Gesamtgewinn zu prüfen. Für die Beurteilung der Kriterien nach § 2 Abs. 1 Z 1 und 2 LVO 1990 bzw. 1993 seien die steuerlichen Ergebnisse von Bedeutung. Dabei seien allerdings die steuerlichen Begünstigungen (etwa ein Investitionsfreibetrag) zu neutralisieren; das gelte auch für die Investitionsrücklage sowie das Betriebsausgaben-Pauschale gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1972. Die Gebäudeinvestitionen seien im Wege einer 2 % AfA zu berücksichtigen.

Die Kammerumlage sei wegen der Pflichtmitgliedschaft und des Zwangscharakters der Beitragsleistungen ein mit der selbständigen Arbeit des Beschwerdeführers verbundener Ausgabenposten, der für Zwecke der Liebhabereibeurteilung nicht außer Ansatz bleiben könne.

Die Pflichtbeiträge des Beschwerdeführers zur Wohlfahrtseinrichtung seiner Kammer stünden in unmittelbaren wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Pension, die der Beschwerdeführer auf Grund dieser Beiträge voraussichtlich in Zukunft erhalten werde. Eine solche Pension führe zu Einkünften im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988. Eine Einstufung dieser Pflichtbeiträge als vorweggenommene Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit werde im Regelfall (bei Vorliegen betrieblicher Einkünfte) gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG durch die Qualifizierung der Beiträge als Betriebsausgaben verdrängt. Nach Ansicht der belangten Behörde lägen diesbezüglich im Falle von Liebhaberei keine voll absetzbaren Sonderausgaben vor, zumal § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl. 201/1996 nur freiwillige Weiterversicherungen, den Nachkauf von Versicherungszeiten und vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen anführe. Es sei dem Beschwerdeführer aber jedenfalls zuzugestehen, dass diese Umqualifizierung eine Verzerrung der laufenden Ergebnisse aus selbständiger Arbeit für Zwecke der Liebhaberei bewirkte, sodass für die Zwecke der Liebhabereibeurteilung eine Neutralisierung dieser Beiträge vorgenommen werde.

Die belangte Behörde ging von folgenden Umsätzen und

"korrigierten steuerlichen Ergebnissen" aus.

Jahr

Nettohonorareinnahmen

1983

227.316 S

1984

197.623 S

1985

432.282 S

1986

78.412 S

1987

86.801 S

1988

164.089 S

1989

68.773 S

1990

308.035 S

1991

269.385 S

1992

253.520 S

1993

511.515 S

1994

476.699 S

1995

30.418 S

1996

78.903 S

1997

36.865 S

1998

88.505 S

1999

75.543 S

2000

172.043 S

2001

349.424 S

Jahr

korrigiertes steuerliches Ergebnis

steuerliches Ergebnis kumuliert

1983

-63.488

- 63.488

1984

21.831

-41.657

1985

230.102

188.445

1986

- 119.658

68.787

1987

- 52.445

16.342

1988

33.430

49.772

1989

- 202.198

- 152.426

1990

35.370

-117.056

1991

- 50.372

- 167.428

1992

-156.723

-324.151

1993

184.063

- 140.088

1994

117.578

-22.510

1995

- 251.070

- 273.580

1996

-233.592

-507.172

1997

- 279.361

- 786.533

1998

-197.135

-983.668

1999

- 183.265

- 1.166.933

2000

- 228.212

- 1.395.145

Nach Ansicht der belangten Behörde ergebe die Liebhabereiprüfung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, dass bis einschließlich 1996 eine Einkunftsquelle gegeben sei, während für die Jahre 1997 bis 2000 die Einstufung als ertragsteuerliche Liebhaberei geboten sei. Dies ergebe sich aus folgenden Überlegungen:

-

Bis einschließlich 1988 sei ein (für Zwecke der Liebhabereibeurteilung bereinigter) Gesamtgewinn vorgelegen. Das Verlustjahr 1989 sei von Jahren mit Jahresgewinnen umgeben. Dies deute für das Vorliegen einer Einkunftsquelle zumindest bis zum Jahre 1990 hin.

-

Wegen der Honorarrichtlinien für Architekten und da keinerlei Hinweis für eine sogenannte prohibitive Preisgestaltung (Abschreckung von Kunden durch überhöhte Preise) vorlägen, deute das Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 5 LVO 1990 bzw. 1993 (marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung) auf eine Einkunftsquelle hin.

-

Bemühungen des Beschwerdeführers in den Streitjahren zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO 1990 und 1993 seien nur insoweit zu erkennen, als der Beschwerdeführer weiterhin in die technische Ausrüstung (Hardware, Software, Multimedia, Bandsäge für den Modellbau) investiert habe, nachdem er im Jahre 1989 eine CAD-Anlage angeschafft habe. Das entscheidende Strukturmerkmal der Betätigung des Beschwerdeführers sei jedoch der "Ein-Mann-Betrieb" gewesen (nur im Jahre 2000 seien Gehaltsaufwendungen von S 50.339,80 angesetzt worden). Der Beschwerdeführer habe seinen Betrieb neben der Lehrverpflichtung als HTL-Lehrer geführt. Das Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO deute auf Liebhaberei hin. Die zusätzliche Tätigkeit des Beschwerdeführers (innerhalb seiner selbständigen Arbeit) als gerichtlich beeideter Sachverständiger (ab dem Jahr 1987) und als Betreuer für Bauwerber (ab dem Jahre 2001) seien keine innerhalb des Streitzeitraumes 1991 bis 2000 gesetzten strukturverbessernden Maßnahmen. Auch die Pensionierung des Beschwerdeführers als HTL-Lehrer im Jahre 2001 sei erst nach dem Streitzeitraum erfolgt und könne auf diesen nicht zurückwirken.

-

Das Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 4 LVO (marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen) habe der Beschwerdeführer erfüllt, indem er an Wettbewerben teilgenommen habe.

-

Das Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 3 LVO (Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben keine Gewinne erzielt würden) könne dahingehend gedeutet werden, dass äußere Gründe der Verluste (Krisenregion, etc.) gegen Liebhaberei sprächen, während innerbetriebliche Umstände für Liebhaberei sprächen. Beim Beschwerdeführer seien äußere Umstände für die aufgetretenen Verluste nur in der von ihm vorgebrachten Entziehung eines Auftrages zu erkennen (Vorgang in den Jahren 1995 und 1996), ansonsten liege der Grund für die Verluste in der nebenberuflichen Führung eines professionell ausgestalteten Ein-Mann-Betriebes.

-

Für das Gesamtbild der Verhältnisse in den Streitjahren sei auch das Verhältnis zwischen den Honorareinnahmen und den Betriebsausgaben von Belang. Die Betriebsausgaben stellten sich wie folgt dar:

Jahr

bereinigte Betriebsausgaben

1991

319.757 S

1992

410.387 S

1993

319.054 S

1994

359.121 S

1995

281.487 S

1996

312.495 S

1997

316.226 S

1998

285.640 S

1999

258.808 S

2000

400.255 S

-

Die ersten beiden Streitjahre 1991 und 1992 seien zwar von Verlusten gekennzeichnet, jedoch würden sie an ein Gewinnjahr anschließen. In diesen Jahren bestehe auch kein Missverhältnis zwischen Honorareinnahmen und Betriebsausgaben.

-

Die Jahre 1993 und 1994 hätten Jahresgewinne erbracht. Somit stelle sich die Frage der Liebhaberei nicht.

-

Nach diesen beiden Jahren habe der Beschwerdeführer einen wirtschaftlichen Rückschlag erlitten. Anstatt aus einem Auftrag die erhofften Honorareinnahmen von ca. S 2 Mio. zu erzielen, habe er (im April 1996) lediglich eine Entschädigung für die Wettbewerbsteilnahme in Höhe von S 15.000,-- verrechnen können. Die im Jahre 1995 erbrachten Planerleistungen seien ihm nicht abgegolten worden. Die Honorareinnahmen der Jahre 1995 und 1996 seien dementsprechend gering gewesen. Das Nichterreichen eines Gewinnzieles bewirke nicht rückwirkend, dass die fehlgeschlagenen Bemühungen zur Gewinnerreichung als steuerlich unbeachtlich anzusehen wären. Obwohl für die Jahre 1995 und 1996 das Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 1 und 2 (Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Gewinne zu den Verlusten) auf Liebhaberei hindeute, werde dies vom Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 3 LVO (äußere Umstände für die Verluste) aufgewogen, sodass für 1995 und 1996 noch von einer Einkunftsquelle auszugehen sei.

-

Einschließlich des Jahres 1996 sei das berichtigte Gesamtergebnis mit über einer halben Million Schilling negativ gewesen. Die Honorareinnahmen hätten im Jahr 1996 nur ca. ein Viertel der (bereinigten) Betriebsausgaben

ausgemacht. Am Jahreswechsel 1996/1997 deuteten die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 und 2 LVO sowie des Kriteriums des § 2 Abs. 1 Z 3 LVO auf Liebhaberei, sodass ab 1997 die Einstufung als Liebhabereibetrieb zu erfolgen habe. An dieser Situation habe sich bis einschließlich 1999 nichts geändert. Auch im Jahre 2000 sei nur eine unwesentliche Änderung eingetreten, indem die Honorare auf fast die Hälfte der bereinigten Betriebsausgaben angestiegen seien. Diese leichte Besserung könne aber wegen des bis dahin erzielten negativen Gesamtergebnisses an der Einstufung als Liebhaberei nichts ändern.

-

Die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Steigerungen der Honorareinnahmen und der Jahresergebnisse ab dem Jahre 2001 wirkten sich nicht auf den Streitzeitraum (also bis zum Jahr 2000) aus.

Im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO werde die Einkunftsquelle aus selbständiger Arbeit für die Jahre 1991 bis 1996 anerkannt sowie für die Jahre 1997 bis 2000 nicht anerkannt. § 289 Abs. 1 BAO (Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz) werde hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 2000 angewendet, weil folgende Ermittlungen unterlassen worden seien, deren Vornahme besser im erstinstanzlichen Verfahren erfolge:

-

Abklärung ob nachstehend genannte, im Einkommensteuerakt 1995 ausgewiesene Investitionen betrieblich oder privat veranlasst seien: Fichte Brandschutzprofil, S 12.987,--; Tel-Mineralwolle,

S 19.125,--; 2 Fenster: S 8.029,--.

-

Abklärung, in welchem Ausmaß die Großreparatur des Jahres 1996 (Brandschutzdielen um S 16.226,50) betrieblich bzw. privat veranlasst gewesen sei.

-

Abklärung, wie hoch der Aufgabegewinn bzw. -verlust sowie der Übergangsgewinn bzw. -verlust per 31. Dezember 1996 gewesen sei, da der Übergang von einer Einkunftsquelle auf Liebhaberei steuerlich eine Betriebsaufgabe darstelle.

-

Prüfung, ob und in welcher Höhe nach der steuerlichen Betriebsaufgabe (im Jahr 1996) für das Jahr 1997, das Jahr 1998, das Jahr 1999 und das Jahr 2000 nachträgliche Betriebsausgaben (bzw. -einnahmen) angefallen seien, was im Hinblick auf die als Betriebsaufgabe geltend gemachten Zinsaufwendungen oder etwa auch im Zusammenhang mit Forderungsabschreibungen von in der Schlussbilanz aufgenommenen Forderungen denkbar wäre.

Gegen diesen Bescheid, allerdings nur, soweit er Einkommensteuer 1997 bis 2000 betrifft, wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich verletzt im Recht, dass seine Tätigkeit als Architekt als Einkunftsquelle gewertet und die aus dieser Tätigkeit erzielten Ergebnisse bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden. In eventu erachtet er sich verletzt im Recht, dass die Pflichtbeiträge an die Wohlfahrtseinrichtung der Bundesingenieurkammer als Sonderausgaben im Sinn des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG uneingeschränkt berücksichtigt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Die LVO 1993 stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 LVO 1993 ist das Vorliegen von Einkünften anzunehmen. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist, und zwar, wenn die Betätigung nicht in der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden besteht, an Hand objektiver Umstände iSd § 2 Abs 1 LVO 1993.

Gemäß § 2 Abs 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der in den Z 1 bis 6 des § 2 Abs 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage große Bedeutung zu (vgl die hg Erkenntnisse vom 28. Februar 2002, 96/15/0219, und vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209).

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zutreffend davon aus, dass es sich bei der

gegenständlichen Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs 1 LVO handelt.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209).

Die belangte Behörde hat die selbständige Architektentätigkeit des Beschwerdeführers für den Zeitraum bis zum Jahr 1996 als Einkunftsquelle und ab dem Jahr 1997 als Liebhaberei qualifiziert. Sie hat sich dabei in keiner Weise darauf gestützt, dass sich ab dem Jahr 1997 herausgestellt hätte, die Betätigung könne (etwa weil neben nichtselbständiger Arbeit und als "Ein-Mann-Betrieb" ausgeübt) niemals erfolgbringend sein.

Was die Kriterien der Z 4 und Z 5 des § 2 Abs 1 LVO (marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung) betrifft, geht der angefochtene Bescheid sowohl für den Zeitraum bis Ende 1996 als auch für den sich daran anschließenden Zeitraum davon aus, dass sich der Beschwerdeführer dem Markt entsprechend

verhalten habe, zumal er an Architektenwettbewerben teilgenommen und seine Leistungen - insbesondere auch für außerhalb von Wettbewerben erhaltene Aufträge - den Honorarrichtlinien der Architekten entsprechend verrechnet habe. Dieses Kriterium spreche daher für das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht.

Die Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird (Z 3 des § 2 Abs 1 LVO) erblickt die belangte Behörde in erster Linie in der "nebenberuflichen Führung eines professionell ausgestatteten Ein-Mann-Betriebes" und leitet daraus ein Indiz gegen die Gewinnerzielungsabsicht ab.

Im Hinblick auf die Entwicklung der Verluste und deren Verhältnis zu den Gewinnen (Z 1 und Z 2 des § 2 Abs 1 LVO) betont die belangte Behörde, dass in den Jahren 1993 und 1994 Gewinne erwirtschaftet worden sind, der Beschwerdeführer aber ab dem Jahr 1995 einen wirtschaftlichen Rückschlag erlitten habe, weil die erhofften Honorareinnahmen von 2 Mio S nicht erzielt worden seien. Ende des Jahres 1996 sei das Gesamtergebnis über eine halbe Mio S negativ, Ende des Jahres 2000 bereits über eine Mio S negativ gewesen. Die Honorareinnahmen seien in den Jahren 1996 bis 1999 im Verhältnis zu den Betriebsausgaben niedrig gewesen.

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage (Z 6 des § 2 Abs 1 LVO) erkennt die belangte Behörde nur in der Anschaffung "technischer Ausrüstungen". Sie betont in diesem Zusammenhang, das entscheidende Strukturmerkmal der Betätigung des Beschwerdeführers sei der "Ein-Mann-Betrieb" gewesen, der neben der Lehrverpflichtung als HTL-Lehrer geführt worden sei. Das Kriterium des § 2 Abs 1 Z 6 LVO deute daher auf Liebhaberei hin.

Das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht ab dem Jahr 1997 hat die belangte Behörde somit aus den Kriterien des § 2 Abs 1 Z 1, 2, 3 und 6 LVO abgeleitet.

Beim Kriterium des § 2 Abs 1 Z 6 LVO (Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) hält die belangte Behörde für relevant, dass der Beschwerdeführer einen "Ein-Mann-Betrieb" geführt habe, und zwar nebenberuflich. Damit verkennt sie allerdings die Bedeutung dieses Kriteriums. Die bei diesem Kriterium angesprochenen Bemühungen sollen ein Hinweis auf die Absicht des Steuerpflichtigen sein. Es geht dabei nicht darum, die Betätigung des Steuerpflichtigen an Hand eines objektiven betriebswirtschaftlichen Konzepts daraufhin zu untersuchen, ob sie objektiv geeignet ist, Gewinne abzuwerfen. Es geht vielmehr darum, ob die einzelnen vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen bzw die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass seine subjektive Einstellung auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Vor diesem Hintergrund fallen unter die in der Z 6 angesprochenen "strukturverbessernde(n) Maßnahmen" jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnnbringend zu gestalten.

Im Rahmen dieses Kriteriums des § 2 Abs 1 Z 6 LVO wäre auch dem Umstand Bedeutung beizumessen, dass sich der Beschwerdeführer kontinuierlich an Architektenwettbewerben beteiligt hat. So hat er nach der Aktenlage (Blatt 15 des das Jahr 1995 betreffenden Teiles des Veranlagungsaktes) in den Jahren ab 1997 an folgenden Ausschreibungen teilgenommen: Gemeindezentrum R (1997/98); Österreichische Botschaft in B (1997), AHS in X (1998). Gewiss wäre

allerdings im Rahmen der Kriterienprüfung auch darauf einzugehen gewesen, ob der Beschwerdeführer, wie dies das Finanzamt in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet hat, trotz der Teilnahme an den Wettbewerben (insbesondere im Vergleich zu anderen Betrieben) "zu wenig Initiative" entwickelt hat.

Die belangte Behörde erblickt auch die Ursache, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird (Kriterium nach § 2 Abs 1 Z 3 des LVO) in der "nebenberuflichen Führung eines professionell ausgestatteten Ein-Mann-Betriebes". Hiezu ist zunächst darauf zu verweisen, dass hinsichtlich dieses Kriteriums in Bezug auf den Zeitraum bis 1996 einerseits (für diesen hat die belangte Behörde eine Einkunftsquelle anerkannt) und den Zeitraum ab 1997 andererseits keine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Von wesentlicher Bedeutung ist aber, dass der Beschwerdeführer auch bei dieser Betriebsführung einen Architektenwettbewerb mit einem voraussichtlichen Honorar von rund 2 Mio S gewinnen konnte. Dass es im Bereich des Beschwerdeführers gelegene Gründe gewesen seien, im Hinblick auf welche letztlich die Auftragserteilung an ihn unterblieben ist, wird im angefochtenen Bescheid nicht zum Ausdruck gebracht. Wie erwähnt, unterlässt die belangte Behörde eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Finanzamtes, wonach der Beschwerdeführer "zu wenig Initiative" entwickelt hätte.

Die belangte Behörde hat sohin - bei Auslegung des § 2 Abs 1 Z 6 LVO - die Rechtslage verkannt, aber auch - bei der Sachverhaltsfeststellung betreffend die Ursachen für die im Vergleich zu anderen Betrieben ausbleibenden Gewinne - Verfahrensvorschriften verletzt. Die Kriterien der Z 1 und Z 2 des § 2 Abs 1 LVO sind für sich allein nicht geeignet, auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht zu schließen; zudem hat die belangte Behörde ohne nähere Begründung dem Anstieg der Honorareinnahmen im Jahr 2000 auf ca über 170.000 S keine Bedeutung beigemessen.

Der angefochtene Bescheid war daher - wegen des Prävalierens der inhaltlichen Rechtswidrigkeit - gemäß§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Für das fortzusetzende Verfahren sei auf Folgendes verwiesen:

Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 zählen die Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartigen Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 4 Abs 4 Z 1 lit b EStG zählen zu den Betriebsausgaben Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen.

Beiträge zu einer freiwilligen Pensionsversicherung zählen gemäß § 18 Abs 1 Z 2 EStG zu den Sonderausgaben. § 18 Abs 3 Z 2 leg. cit normiert:

"Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich."

Für den Fall, dass die selbständige Architektentätigkeit des Beschwerdeführers nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren sein sollte, stellen die Pflichtbeiträge zur Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung der Kammer keine Betriebsausgaben dar.

Da die den Pensionen vergleichbaren Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, ist die steuerliche Berücksichtigung der Beitragzahlungen von Verfassungs wegen geboten, weil die fehlende steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Ausgaben als dem Sachlichkeitsgebot widerstreitend erweist (siehe das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 1984, G 101/84). In verfassungskonformer Interpretation des § 18 Abs 1 Z 2 und Abs 3 Z 2 EStG sind daher die auf eine liebhabereihaft betriebene freiberufliche Tätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Beiträge in der Folge zu pensionsartigen Bezügen führen werden, als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge anzusehen. Aus der Sicht des Einkommensteuerrechts kommt im Falle von Liebhaberei den "Pflichtbeiträgen" das Element der Freiwilligkeit zu. Die Beiträge führen daher, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, zu Sonderausgaben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/20013
Wien, am 20. April 2006

Schlagworte

Auslegung Gesetzeskonforme Auslegung von Verordnungen Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen VwRallg3/3

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at