



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.B., 9... X, X-str., vertreten durch Dr. Helmuth Parte, Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Linsengasse 30, vom 13. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 17. Juni 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in jene Lage zurück, in der es sich vor der Erlassung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Bw. erhielt im Jahr 1992 die Konzession als Immobilienmaklerin. Ab Beginn der Betätigung wies sie neben ihren nichtselbständigen Einkünften im Wesentlichen Verluste aus Gewerbebetrieb aus, ab 1996 war unter den Betriebsausgaben ein Personalaufwand enthalten. Per 31. Dezember 2003 beendete sie ihre Tätigkeit als Immobilienmaklerin.

In den Jahren 2001 bis 2003 wies die Bw. als Immobilienmaklerin Verluste aus Gewerbebetrieb von S 284.959,00 (2001), € 13.630,98 (2002) und € 16.431,44 (2003) aus.

Das Finanzamt veranlagte in den Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 erklärungsgemäß.

Über die Jahre 2001 bis 2003 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, anlässlich der der Prüfer die Ansicht vertrat, die Tätigkeit als Immobilienmaklerin sei als Liebhaberei zu qualifizieren. Die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 seien wiederaufzunehmen.

Im **Bericht des Prüfers** ist unter „Prüfungsabschluss“ zur „Wiederaufnahme des Verfahrens“ festgehalten, dass hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2003 unter Tz. 3 Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würden. Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der Interessensabwägung iSd § 20 BAO sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) dem Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraftinteressen der Partei) einzuräumen gewesen.

In Tz. 3 des Bp-Berichtes wurden unter Hinweis auf Tz. 1 und 2 des Bp-Berichtes die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifiziert.

Der Prüfer führte unter Tz. 1 aus, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung anhand objektiver Komponenten der Ertragsfähigkeit zu beurteilen sei. Ergäben diese kein eindeutiges Bild, komme dem subjektiven Ertragstreben Bedeutung zu, allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragstreben durch Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung trete. In einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum seien die Verhältnisse dieses Zeitraumes zu überprüfen.

Aufgrund des Zutreffens der oa. Merkmale und laufenden Verluste innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes qualifizierte der Prüfer die Betätigung als Liebhaberei und anerkannte die Verluste 2001 bis 2003 nicht.

Weiters war unter Tz. 2 festgehalten, dass die Bw. im gesamten Prüfungszeitraum Gehälter inklusive des gesetzlichen Sozialaufwandes und Kilometergelder an ihren Bruder und einzigen Angestellten gezahlt habe. Die Gegenüberstellung der bezahlten Lohnaufwendungen im Verhältnis zum erzielten Umsatz würde folgendes Bild ergeben:

	2001	2002	2003
	in S	in €	in €
Summe Umsatz (netto)	123.666,67	3.041,30	1.776,83
Gehälter	92.717,00	2.930,40	3.993,36
Gesetzlicher Sozialaufwand	35.027,00	1.294,48	1.514,00
Kilometergelder	13.132,00	974,73	900,00
Summe Aufwand Bruder	140.876,00	5.199,61	6.407,39

Die Gehaltsaufwendungen würden in keiner Weise einem Fremdvergleich standhalten, denn bei der negativen Ertragslage des Betriebes würden nicht nahestehende Personen keine Gehaltszahlungen in einem zum Umsatz stehenden Missverhältnis erhalten.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** heißt es - auszugsweise festgehalten - wie folgt:

„Betrieb: Aufgrund eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes (Zurücklegung des Gewerbes mit 31.12.03) und der ausgewiesenen Betriebsergebnisse wird durch die Bp die vorliegende gewerbliche Tätigkeit als Liebhaberei qualifiziert.“

Weiters ist eine Ergebnisübersicht über die Jahre 1992 bis 2003 dargestellt.

Unter Pkt. 3. „Auswirkungen“ heißt es noch:

„Betriebsaufgabe 2003! Nichtanerkennung der Verluste 2001 bis 2003!

Überführung der Anlagegüter ins PV per 31. 12. 2003

Geschäftsausstattung (die in der Y-gasse befindliche Einrichtung wurde dort belassen!!)

... „

Die übrigen Ausführungen bezogen sich auf die Umsatzsteuer.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die **Bescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002** sowie in der Folge „neue“ Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002, wie auch den Erstbescheid für das Jahr 2003. Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Immobilienmaklerin waren in den neuen Sachbescheiden nicht mehr in Ansatz gebracht.

In der gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 eingebrachten **Berufung** führte die Bw. aus, dass das Finanzamt nur eine andere rechtliche Beurteilung vorgenommen habe. Die Wiederaufnahme rechtfertigende Fakten würden nicht vorliegen. Im Zuge der Einreichung der Abgabenerklärungen hätte das Finanzamt bereits die Ergebnisse überprüfen müssen. Die Änderung der rechtlichen Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes rechtfertige für sich allein keinen abgabenbehördlichen Eingriff in die Rechtskraft eines Abgabenbescheides. Die verfahrensmäßig richtige Vorgangsweise wäre die Erlassung vorläufiger Bescheide gewesen.

Aus den Abgabenerklärungen sei bereits das vom Finanzamt angesprochene Missverhältnis von Einnahmen und Ausgaben ersichtlich. Im Berufszeitraum sei der Bruder der Bw. bis auf drei Monate nur geringfügig beschäftigt gewesen, überdies würde die Bezahlung einem Drittvergleich standhalten. Die von der Bp beanstandeten Gehälter seien keine neuen Tatsachen. Die Wiederaufnahme sei nicht hinreichend begründet, sie habe nur der Sanierung eines an sich mangelhaften Verfahrens gedient.

Selbst wenn ein Wiederaufnamensgrund vorlag, hätte das Finanzamt die Ermessensentscheidung unter Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit treffen müssen.

Zumal die Bw. bis 2001 nicht vertreten gewesen sei und die Ergebnisse in den Erklärungen offen gelegt habe, wäre der Billigkeit gegenüber der Zweckmäßigkeit der Vorzug zu geben gewesen.

In seiner **abweislichen Berufungsvorentscheidung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 2001 bis 2003** hielt das Finanzamt im Wesentlichen fest, dass neue Tatsachen oder Beweismittel, wie zB Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens (siehe auch Tz 1 und 2 der Prüfungsfeststellungen lt. BP-Bericht), erst im Zuge der Bp bekannt geworden seien“.

Die Bw. brachte den **Vorlageantrag** ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und c (Vorfragentatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen 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 hätten.

Im gegenständlichen Fall hat die Prüfung hinsichtlich der Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen zu erfolgen. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen als vom Bescheid zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten. Keine Wiederaufnahmsgründe sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, Tz. 7 und 9 zu § 303 BAO).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 26. 4. 2007, 2002/14/0075).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Aufl., Tz. 13 zu § 303 BAO). Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO

zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Die Berufungsbehörde hat daher zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (Vgl. VwGH 22. 11. 2006, 2003/15/0141).

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind. (vgl. VwGH vom 26. 4. 2007, 2002/14/0075).

Im gegenständlichen Fall ist also zu untersuchen, welche „neu hervorgekommenen Tatsachen“ im Prüfungsbericht und in der Niederschrift über die abgabenbehördliche Prüfung bzw. die Schlussbesprechung festgehalten sind.

Im Bp-Bericht lassen sich unter „Prüfungsabschluss“ keine konkret angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen entnehmen. In Tz. 3 wird bezüglich der Feststellungen für die Wiederaufnahme auf Tz. 1 und 2 verwiesen. In der Tz. 1 werden rechtliche Konsequenzen dargelegt, die sich an die Verluste innerhalb des „abgeschlossenen Zeitraumes“ nach Ansicht des Finanzamtes knüpfen. Das Faktum der laufenden Verluste ließ sich bereits aus den Abgabenerklärungen ersehen, neu hervorgekommene Tatsachen finden sich in der Tz. 1 nicht, auf die einzugehen gewesen wäre. Das Finanzamt ging auch von einem „abgeschlossenen Zeitraum“ aus, ohne die für dieses Kriterium relevanten Umstände im Bericht festgehalten zu haben. Wenn nun das Finanzamt das bisher vorliegende Zahlenmaterial anders beurteilte, so nahm es nur eine andere rechtliche Beurteilung bereits bekannter Sachverhaltselemente vor.

Zwar führte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung noch aus, „nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens“ getroffen zu haben. Weder dem Wiederaufnahmebescheid, noch dem Bp-Bericht oder der Niederschrift über die Schlussbesprechung sind konkrete Umstände in Bezug auf die Marktgerechtigkeit des Verhaltens zu entnehmen, die auf ihr „Neuhervorkommen“ hin hätten untersucht werden können. Die „Marktgerechtigkeit des Verhaltens“ im Hinblick auf die Prüfung einer Betätigung auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin betrifft nämlich das Verhalten der Bw. in Bezug auf die angebotene Leistung, dh. ob und wie der Abgabepflichtige auf die Aufnahme seiner

Produkte bzw. Leistungen durch den Markt reagiert, also ob er sich zB auf die Marktbedürfnisse entsprechend anpasst. Eine weitere Marktgerechtigkeit ist im Zusammenhang mit der Preisgestaltung zu beobachten. Die bloß allgemein gehaltenen, aber nicht näher konkretisierten Aussagen können daher nicht als tauglicher Wiederaufnahmsgrund zum Tragen kommen.

Was nun das unter Tz. 2 angeführte Missverhältnis zwischen den Aufwendungen für den Angestellten und den Entgelten anlangt, so konnte dieses, wie die Bw. zutreffend ausführt, im Wesentlichen bereits den Abgabenerklärungen entnommen werden; es war also schon im Zeitpunkt der Erlassung der „Erstbescheide“ bekannt und stellt für sich allein keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Dass es sich beim Empfänger der Beträge um den Bruder handelte, wurde zwar erst im Zuge der Bp bekannt. Bei ihm handelt es sich zweifellos um einen „nahen Angehörigen“, bei dem wegen des fehlenden Interessenskonfliktes bei der Prüfung der Gestaltung und Abwicklung der Vertragsbeziehungen strenge Maßstäbe anzulegen sind. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen – nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden sein, um steuerlich anerkannt zu werden. Es mangelt aber sowohl im Bp-Bericht, als auch der Niederschrift an Feststellungen, dass den Aufwendungen für den Bruder nicht ein allen Anforderungen entsprechendes Rechtsverhältnis zwischen nahen Angehörigen zugrunde gelegen wäre, die Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und ihrem Bruder somit fremdüblich gestaltet und abgewickelt war. Eine steuerlich anzuerkennende Leistungsbeziehung kann aber dann nicht allein deswegen verneint werden, weil die honorierte Leistung nicht von einem Fremden, sondern von einem nahen Angehörigen erbracht wurde (vgl. VwGH vom 27. 5. 1981, 1299/80). Mögen die Bedenken des Finanzamtes auch berechtigt gewesen sein, so hat es aber nicht aufgezeigt, dass es aus dem bloßen „Faktum Bruder“ zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid hätte kommen können. Abgesehen davon, hätte eine allfällige Nichtanerkennung der Aufwendungen für den Bruder für eine Verbesserung des Betriebsergebnisses gesorgt. Folglich bilden auch die unter Tz. 2 festgehaltenen Ausführungen keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund.

Nach all dem Gesagten war der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 vollinhaltlich Rechnung zu tragen und waren daher diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch

die Aufhebung der Wiederaufnahmebebescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide leben wieder auf (vgl. Ritz, BAO, Tz. 8 zu § 307 BAO). Bezogen auf den gegenständlichen Fall heißt das, dass die Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2002 vom 17. Juni 2005 aus dem Rechtsbestand ausscheiden und jene für 2001 vom 1. Juli 2002 und für 2002 vom 1. Oktober 2004 wieder in Rechtsbestand treten.

Klagenfurt, am 29. August 2007