



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Helmut Allesch, 9020 Klagenfurt, Gabelsbergerstr. 2, vom 22. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 15. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2002 sowie betreffend Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist Lehrerin an einer-Schule in Wien und seit Ende 1989 auch als Rechtsanwältin tätig. Betriebsort ist die Mietwohnung der Bw im 15. Bezirk in Wien. Seit Beginn ihrer Rechtsanwaltschaftstätigkeit im Jahr 1989 erklärte sie folgende Umsätze (ohne Eigenverbrauch) und Verluste:

Kalenderjahr	Umsatz	Verlust
1989	nicht erkl.	-63.729 S
1990	151.592 S	-400.846 S
1991	500.912 S	-219.274 S

1992	674.857 S	-14.358 S
1993	656.089 S	-133.139
1994	823.085 S	-849 S
1995	764.072 S	-42.305 S
1996	531.322 S	-187.763 S
1997	450.951 S	-128.734 S
1998	257.354 S	-352.056 S
1999	158.512 S	-364.137 S
2000	250.992 S	-212.032 S
2001	320.821 S	-160.817 S
2002	22.015 €	-8.117 €
2003	27.867 €	-11.922 €
2004	28.728 €	nicht erkl.

Die Verluste wurden bei der Einkommensteuer mit den Einkünften der Bw aus nichtselbständiger Arbeit im Wege des Verlustausgleichs verrechnet.

Bereits im Jahr 2002 nahm die Bw nach Vorhalt durch das Finanzamt zu ihrer Verlustsituation wie folgt Stellung (Schreiben vom 26. August 2002):

Zu Beginn meiner Tätigkeit als selbstständiger Rechtsanwalt hatte ich weder Geld noch Klienten. Die ersten Jahre waren äußerst mühsam. Ich hatte keine entsprechenden Möglichkeiten um über Empfehlungen zu geschäftlichen Kontakten zu gelangen.

Meine anfängliche Gutgläubigkeit hat zunächst dazu geführt, daß meinem Arbeitseinsatz, wie auch alle Aufwendungen für die Unterhaltung der Kanzlei im Vergleich dazu nur geringe, tatsächlich vereinnahmte Honorar beträge gegenüberstanden und hat sich auch in weiterer Folge an dieser Entwicklung nicht viel geändert.

Um besser in das Geschäft zu kommen, mußte ich in vielen Fälle - um den Auftrag zu bekommen - auf ein Honoraraconto verzichten, was dazu geführt hat, daß es mir letztlich nicht möglich war, erhebliche Beträge einbringlich zu machen, wobei die Ursache dafür z.B. Todesfälle wie auch Konkurs- und Schuldenregulierungsfälle von Klienten, Anlaß dafür waren, daß ich auf beträchtliche Honorarforderungen verzichten mußte.

Dazu kommt noch, daß die Zahlungsmoral im Verlauf der Jahre immer mehr gelitten hat.

Es gibt in den Akten der Vergangenheit, aufgrund von Klagen meinerseits gegen säumige Klienten Exekutionstitel in der Höhe von rund S 350.000,-- und war es bisher ergebnislos, auch nur einen Teil davon tatsächlich zu bekommen. Desweiteren stehen leider immer noch "alte" offene Honoraransprüche in der Höhe von rund S 500.000 aus, deren Durchsetzbarkeit in Frage steht.

Derzeit habe ich Honorarforderungen von rund S 450.000,-- und wird es mir möglich sein, diesen Betrag auch tatsächlich in nächster Zeit hereinzubringen.

Ich habe mich inzwischen derart umgestellt, daß ich ohne entsprechendes Aconto keinen Fall mehr übernehme, wobei ich dabei auch an meine Nervenkraft wie auch die Gesundheit Bedacht nehmen muß.

Wie Ihnen bekannt ist, übe ich zwei Berufe aus, wobei ich aufgrund verschiedener persönlicher Umstände gezwungenermaßen zwischenzeitig den Beruf als Rechtsanwalt reduzieren mußte.

Ich habe bereits derart viel Zeit und Energie in meine Anwaltstätigkeit investiert und werde auch weiter arbeiten und wird mein Bemühen zunehmend darauf ausgerichtet sein, in Bälde bessere Ergebnisse zu erwirtschaften und kommt mir dabei sicher meine doch schon viele Jahre andauernde Erfahrung zugute.

Es ist in absehbarer Zeit sicherlich sowohl mit positiven Jahresbetriebsergebnissen als auch mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu rechnen.

Nach zuvor durchgeführter abgabenbehördlicher Prüfung nahm das Finanzamt im Jahr 2005 die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 1999 bis 2002 wieder auf und erklärte in den Sachbescheiden die neben ihrer Lehrertätigkeit ausgeübte Rechtsanwaltschaftstätigkeit der Bw zur Liebhaberei.

Im Zuge des nachfolgenden Berufungsverfahrens, welches sich gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Streitjahre richtete, forderte das Finanzamt die Bw dazu auf darzustellen, welche strukturverbessernden Maßnahmen sie gesetzt habe. Der steuerliche Vertreter der Bw beantwortete den Vorhalt mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 diesbezüglich wie folgt:

Meine Mandantin legt Wert auf die Feststellung, dass es keine Versäumnisse im Setzen von strukturverbessernden Maßnahmen gibt, da sie ihre Rechtsanwaltskanzlei wie der Finanzbehörde bestens bekannt, seit dem Jahr 1989 mit gleich bleibendem vollen Einsatz und der Ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten neben Ihrer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit als Lehrer betreibt.

Meine Mandantin vertritt keine Banken und Versicherungen sondern handelt es sich beim Klientel meiner Mandantin um Kleinunternehmer und Private wie es bei Kleinkanzleien üblich ist und bei welchen hohe Forderungsausfälle bzw. schlechte Zahlungsmoral an der Tagesordnung sind.

Darüberhinaus hat sich die Situation auf Grund der schlechten Wirtschaftslage weiterhin verschärft und ist nunmehr im Gegensatz zu früher auch im Falle des Obsiegens die Einbringlichkeit der Forderung von der Gegenseite nicht mehr gewährleistet.

Dieser Umstand müsste auch bei anderen Kleinkanzleien erkennbar sein und wird trotzdem davon ausgegangen, dass eine Beurteilung als Voluptuar diesfalls nicht vorgenommen wird, da keine Verrechnung mit anderen positiven Einkünften stattfindet.

Ausdrücklich hingewiesen wird darauf, dass es sich bei der Einkünfteermittlung meiner Mandantin um eine Überschubrechnung nach § 4 Abs 3 EStG handelt, und es bei dieser " Gewinnermittlung zu Einnahmenverschiebungen auf Grund langer Prozeßdauer (nicht abrechnungsreif) und längerer Einbringungszeit kommt und daher nicht die wahre Leistung einer Periode wiedergegeben werden kann.

Auf ein weiteres Vorhaltsschreiben des Finanzamtes äußerte sich der steuerliche Vertreter der Bw zur Frage der strukturverbessernden Maßnahmen im Vorlageantrag vom 11. Mai 2006 wie folgt:

Die in diesem Schreiben von Ihnen bekanntgegebenen, Ihrer Ansicht nach versäumten Strukturänderungen betreffen:

- Standortverlegung
- Arbeit nur gegen Vorauszahlung
- Mangelnde Aquirierung von Kunden

Bei diesen Ihrer Ansicht nach strukturverbessernden Maßnahmen handelt es sich ausschließlich um betriebswirtschaftliche Maßnahmen, deren Erfolg zudem ungewiß ist.

Standortverlegung:

Eine Standortverlegung ist abgesehen von den Umsiedlungskosten mit höheren Mietsätzen verbunden. Darüberhinaus ist eine Anwaltskanzlei nicht von Fußgängern abhängig, sondern von Mundpropaganda und Weiterempfehlungen, in der Hauptsache jedoch von sogenannten Seilschaften, welche die Vertretung von Banken, Versicherungsanstalten etc. ermöglichen und bei welchen auch die Honorarvereinnahmung nicht von Zufälligkeiten abhängt.

Eine Standortverlegung einer Anwaltskanzlei ist jedenfalls kein Garant für eine verbesserte wirtschaftliche Entwicklung, sondern kann sich diese auch ins Gegenteil verkehren.

Arbeit nur gegen Vorauszahlung:

Abgesehen davon, dass Akontierungen sowieso hereingenommen werden, wo dies möglich ist, hat man lediglich die Wahl den Auftrag anzunehmen oder abzulehnen. Wenn also genug Kapazitäten vorhanden sind, ändert sich bei dieser Maßnahme gar nichts, außer daß man sich sicher sein kann überhaupt keine Einnahmen zu haben.

Werbemaßnahmen/Aquirierung von Kunden:

Abgesehen davon, dass Werbung bei Anwälten nicht gestattet ist kann die Aquirierung eines potenten Klientels nur über Seilschaften erfolgen in welche meine Mandantin jedoch nicht integriert ist.

Die von Ihnen angesprochenen Maßnahmen werden von meiner Mandantin im Rahmen Ihrer Möglichkeiten jedenfalls bestens optimiert und sind die von Ihnen auf Grund der Strukturveränderungen erwarteten Ergebnisverbesserungen maximal eine vage Hoffnung wie dies bei Planungen in die Zukunft üblich ist, welche sich aber meistens nur in seltenen Fällen wirklich bewahrheiten bzw. manchmal sogar übertreffen.

Diese Maßnahmen sind jedenfalls keine neu hervorgekommene Tatsache i.S. der LVO sondern können diese ausschließlich als betriebswirtschaftliche Maßnahmen gelten.

Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass meine Mandantin Ihre Anwaltskanzlei immer mit vollem persönlichen Einsatz mit dem Bestreben einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen betrieben hat und wird die meiner Mandantin vorgeworfene mangelnde Gewinnerzielungsabsicht nochmals zurückgewiesen. Einnahmenausfälle durch Konkurse oder durch langjährige Verfahren nicht abrechenbare Akte welche auf Grund der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 3 EStG) noch keine Gewinnauswirkungen zeigen, sind nicht einer mangelnden Gewinnerzielungsabsicht meiner Mandantin zuzuschreiben.

Der unabhängige Finanzsenat hob die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens mit Berufungsentscheidung vom 3. August 2006, RV/0278-G/06, auf, weil das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren in den angefochtenen Bescheiden (im Wesentlichen nur mit dem Hinweis auf die langjährigen Verluste) mangelhaft begründet hatte und ein Nachtragen der Gründe mit Berufungsvorentscheidung oder durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz unzulässig ist.

Angefochten sind nun die Bescheide vom 15. Dezember 2006, mit denen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2002 verfügt (Wiederaufnahmebescheide) und jene, mit denen sie die Tätigkeit der Bw für diese Jahre zur Liebhaberei erklärt (Sachbescheide). In der gesonderten Begründung vom 13. Dezember 2006 führt das Finanzamt dazu aus:

Im Rahmen einer vom Finanzamt veranlassten Kriterienprüfung erklärten Sie mit Schreiben vom 26.8.2002 (betreffend das Veranlagungsjahr 2000), dass durch die Art und des Umfeldes Ihrer rechtsanwaltlichen Tätigkeit, in "Bälde bessere Ergebnisse erwirtschaftet (werden können)". Es wäre in "ABSEHBARER Zeit sicherlich mit positiven Jahresabschlussergebnissen als auch mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines ÜBERSCHAUBAREN Zeitraumes zu rechnen.

In der Schlussbesprechung anlässlich einer Betriebsprüfung wurde von Ihnen mehrfach geäußert und erläutert, dass an Ihrer Betriebsadresse (...) aufgrund der Gegebenheiten des lokalen Umfeldes vor allem kein lukratives und finanzkräftiges Klientel angesprochen hätte werden können (z. B. schlechte Infrastruktur, schlechte Lage oder vielfach einkommenschwache Bevölkerungsschichten). Eine aus diesen Gründen logische Konsequenz einer Betriebsverlagerung wurde von Ihnen vergangenheitlich jedoch nicht vorgenommen. In Ihrem Schreiben vom 26.8.2002 wird von Ihnen u.a. ausgeführt, dass es nur möglich gewesen wäre, Aufträge zu lukrieren, wenn auf Honorarkonti verzichtet werden würde. Dadurch soll es zu zahlreichen Forderungsausfällen gekommen sein. Weiters wären zu diesem Stichtag offene Honorarforderungen von ca. 450.000,-- ÖS ausständig gewesen, "für die es möglich sein (werde), diese Beträge einbringlich zu machen." Weiters seien Sie durch persönliche Umstände gezwungen gewesen, Ihren Beruf als Anwältin zu reduzieren. "Es wäre ein aber in Zukunft mit positiven Jahresergebnissen in einem überschaubaren Zeitraum zu rechnen und ein Gesamtüberschuß möglich

Aktenkundig wurden jedoch bis zum Veranlagungsjahr 2003 keine positiven Einkünfte aus dieser Tätigkeit erklärt. In Gesamtbetrachtung der vorliegenden Umstände erscheint es evident, dass Ihre Betätigung nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Erfordernissen betrieben wurde. Ihre als Nebentätigkeit betriebene Anwaltskanzlei läßt nach den vorliegenden Ergebnissen und Fakten eine Gewinnerzielungsabsicht vermissen. Es ist weiters zu schließen, dass keine geeignete Maßnahmen zur Akquisierung des wirtschaftlich notwendigen Kundenpotentials unternommen wurden. Sie haben es so unterlassen,

strukturverbessernde Maßnahmen zu setzen, das erst im Betriebsprüfungsverfahren offenkundig wurde.

Nach herrschender Lehre ist daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 BAO](#) selbst dann zulässig, wenn nähere Umstände hervorkommen, (in diesem Fall hätten vorläufige Bescheide erlassen werden können). Bei der Beurteilung der anhand objektiver Umstände nachvollziehbaren Gesamtgewinnerzielungsabsicht handelt es sich um eine rückblickende Beurteilung. Es ist im Nachhinein zu beurteilen, ob die bisherige Betätigung betriebswirtschaftlich sinnvoll war und der Steuerpflichtige nach strukturverbessernden Maßnahmen Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens wegen bereits veranlagter Kalenderjahre ist dann zulässig, wenn nähere Umstände der Betätigung neu hervorgekommen sind (z.B. Unterlassung des rechtszeitigen Setzens strukturverbessernder Maßnahmen) und die Abgabenbehörde bei Kenntnis dieser Umstände für diese Kalenderjahre im Spruch anders entschieden hätte.

Aus den vorstehend angeführten Gründen sind Tatsachen hervorgekommen, die im Zeitpunkt der Erlassung der zugrundeliegenden Bescheide der Abgabenbehörde nicht bzw. nicht in dieser Form und diesem Ausmaß (fehlende Gewinnabsicht und Umstrukturierungsmaßnahmen, sondern positive Gewinnprognose) bekannt waren. Die Abgabenbehörde hätte bei Kenntnis dieser Umstände vorläufige Bescheide erlassen können. Erst im Prüfungsverfahren wurden fehlende Umstrukturierungsmaßnahmen offenkundig. Noch dazu wurde von Ihnen, Im Nachhinein als zu Unrecht erwiesene, positive kurzfristige Gewinnprognose in Aussicht gestellt.

Die Bw erhob mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 22. Jänner 2007 gegen diese Bescheide Berufung. Zur Begründung wird darin vorgebracht:

Begründung gegen die Berufung der Wiederaufnahme des Verfahrens:

Mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 09.06.2005 wurde die Prüfung der Jahre 2001-2003 beauftragt und wurde die Ausdehnung der Prüfung auf die Jahre 1999-2000 meiner Mandantin am 18.07.2005 zur Kenntnis gebracht.

Bei der durchgeführten Betriebsprüfung der Jahre 2001-2003 wurde festgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit meiner Mandantin als Rechtsanwältin um keine Einkunftsquelle i.S. des EStG handelt und erfolgte die Ausdehnung der Prüfung auf Grund dieser Feststellungen.

Als Begründung wird unter TZ 2 im Wesentlichen angeführt, dass im Zuge eines Vorhalteverfahrens betreffend der Veranlagung des Jahres 2000 die Problematik der laufenden Verluste aus selbständiger Arbeit bzw. die Maßnahmen welche zur Erzielung höherer Erträge unternommen werden aufgeworfen wurde, sich in den Folgejahren jedoch nichts geändert hätte. In TZ 1 wird angeführt, dass seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1989 nur Verluste erzielt wurden.

Die auf Grund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide wurden in der 2. Instanz wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben und erfolgte nunmehr eine neuerliche Wiederaufnahme der bekämpften Bescheide.

Einleitend muß festgestellt werden, dass es sich bei den bekämpften Bescheiden um endgültige Bescheide handelt, und keine vorläufigen Bescheide gem § 200 BAO erlassen wurden. Bei der Frage ob Liebhaberei vorliegt oder nicht ist die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre, also in der Zukunft liegende Sachverhalte bedeutsam, und können daher vorläufige Bescheide gem § 200 BAG erlassen werden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht gegeben, denn wie in der Begründung selbst angeführt die Verluste seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1989 vorliegen, und sich in der Betreuung der Kanzlei keine Änderung ergeben hat. Die Tatsache ist der Behörde daher seit 1989 bekannt, und wurde von der Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide gern. § 200 BAO kein Gebrauch gemacht.

Laut ständiger VwGH-Judikatur ist die Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als "Liebhaberei" die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes und keine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte (E 24.1.1996, 95/13/0278).

Die nachteiligen Folgen einer früheren eventuell unzutreffenden Würdigung oder Wertung des unbestrittenen Sachverhaltes oder einer eventuell fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich - gleichgültig durch welche Umstände sie veranlasst worden sind - bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Weg der "Wiederaufnahme" des Verfahrens beseitigen (E 11.5.1993, 93/14/0021).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist bei einer Liebhabereibeurteilung dann zulässig, wenn nähere Umstände der Betätigung als Tatsachen hervorgekommen sind und die Abgabenbehörde bei deren Kenntnis für diese Kalenderjahre im Spruch anders entschieden hätte.

Die Beurteilung als Liebhaberei stellt eine geänderte rechtliche Beurteilung dar und ist eine geänderte rechtliche Beurteilung aber keine neu hervorgekommene Tatsache, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würde, weil die rechtliche Beurteilung weder eine Tatsache noch ein Beweismittel iSd § 303 BAO ist (vgl. VwGH 27.02.1985, 83/13/0056, 0089, 0090).

Die Änderung der rechtlichen Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes rechtfertigt jedoch für sich allein keinen abgabenbehördlichen Eingriff in die Rechtskraft eines Abgabenbescheides.

Als richtige verfahrensrechtliche Vorgangsweise hätte die Möglichkeit einer vorläufigen Abgabenfestsetzung gem § 200 BAO bestanden, welche gerade für jene Fälle vorgesehen ist, in denen eine abschließende rechtliche Beurteilung eines abgabenrechtlich maßgebenden Sachverhaltes zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht möglich ist, in denen also Ungewissheit über Bestehen und Umfang der Abgabepflicht besteht.

Es wird daher nochmals darauf hingewiesen, dass Voluptuar für sich alleine keinen Wiederaufnahmegrund darstellt und die bekämpften Bescheide aus den angeführten Gründen rechtswidrig sind.

Für die Jahre 1999 und 2000 wird zusätzlich Verjährung eingewendet.

Begründung gegen die Feststellung als Voluptuar:

Meine Mandantin vertritt keine Banken und Versicherungen sondern handelt es sich beim Klientel meiner Mandantin um Kleinunternehmer und Private wie es bei Kleinkanzleien üblich ist und bei welchen hohe Forderungsausfälle bzw. schlechte Zahlungsmoral an der Tagesordnung sind.

Darüberhinaus hat sich die Situation auf Grund der schlechten Wirtschaftslage weiterhin verschärft und ist nunmehr im Gegensatz zu früher auch im Falle des Obsiegens die Einbringlichkeit der Forderung von der Gegenseite nicht mehr gewährleistet.

Dieser Umstand müsste auch bei anderen Kleinkanzleien erkennbar sein und wird trotzdem davon ausgegangen, dass eine Beurteilung als Voluptuar diesfalls nicht vorgenommen wird, da keine Verrechnung mit anderen positiven Einkünften stattfindet.

Ausdrücklich hingewiesen wird darauf, dass es sich bei der Einkünfteermittlung meiner Mandantin um eine Überschubrechnung nach § 4 Abs 3 EStG handelt, und es bei dieser Gewinnermittlung zu Einnahmenverschiebungen auf Grund langer Prozeßdauer (nicht abrechnungsbereit) und längerer Einbringungszeit kommt und daher nicht die wahre Leistung einer Periode wiedergegeben werden kann.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im März 2007 zur Entscheidung vor.

Dagegen erhob die Bw die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

Der Verwaltungsgerichtshof gab der Beschwerde mit Erkenntnis vom 15.12.2010, 2007/13/0157, Folge und hob die Berufungsentscheidung bezüglich der angefochtenen Bescheide wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit bzw. wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Zuge des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens wurde die Bw mit **Vorhaltsschreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 11. Mai 2007** (der Bw durch das Finanzamt übermittelt) um Beantwortung seiner Fragen und um nachvollziehbare Darstellung ihres Vorbringens anhand von Zahlen wie folgt ersucht:

Zum Vorbringen der "zwischenzeitigen Reduktion" der Tätigkeit:

- 1. Wie viele Fälle hat die Bw in den einzelnen von der Aufbewahrungspflicht noch umfassten Veranlagungsjahren bearbeitet?*
- 2. Wann hat die Bw ihre Tätigkeit reduziert?*
- 3. Welche persönlichen Umstände der Bw waren für die "zwischenzeitige Reduktion" ihrer Tätigkeit verantwortlich?*
- 4. Hat die Bw zu einem späteren Zeitpunkt ihre Tätigkeit wieder intensiviert? Wenn ja, wann?*
- 5. Wie hat sich die "zwischenzeitige Reduktion" der Tätigkeit auf die Einnahmen-Ausgaben-Situation ausgewirkt? Welche Ausgaben sind dadurch zurückgegangen?*

Zum Vorbringen iZm Einnahmenverschiebungen und offenen bzw. uneinbringlichen Honorarforderungen:

- 1. Wie hoch war der Gesamtbetrag der offenen Honorarforderungen am Ende der einzelnen von der Aufbewahrungspflicht noch umfassten Veranlagungsjahre? Um wie viele Fälle hat es sich jeweils gehandelt?*

2. Wie hoch war der Gesamtbetrag der in Exekution befindlichen Honorarforderungen am Ende der einzelnen von der Aufbewahrungspflicht noch umfassten Veranlagungsjahre? Um wie viele Fälle hat es sich jeweils gehandelt?

3. Wie hoch war der Gesamtbetrag der uneinbringlichen Honorarforderungen am Ende der einzelnen von der Aufbewahrungspflicht noch umfassten Veranlagungsjahre? Um wie viele Fälle hat es sich jeweils gehandelt?

4. Wie hoch war in jedem von der Aufbewahrungspflicht noch umfassten Veranlagungsjahr der Gesamtbetrag jener Honorareinnahmen, die auf Leistungen der Bw aus Vorjahren zurückzuführen waren?

Sonstige Fragen:

1. Wofür hat die Bw Privatanteile (bzw. Eigenverbrauch) angesetzt? Wie errechnen sich Privatanteile (bzw. Eigenverbrauch) der Bw, insbes bei Miete, Betriebskosten, Fahrtkosten?

2. Worauf ist die hohe Zinsenbelastung im Jahr 1999 zurück zu führen?

Mit Schreiben vom 23. Mai 2007 richtete das Finanzamt einen vollinhaltlich gleichen Vorhalt an die Bw.

Im Zuge eines Telefonates erläuterte der Referent dem steuerlichen Vertreter vor dem nochmaligen Ergehen des Vorhaltes die Bedeutung des Vorhaltes und die daraus folgende Kriterienprüfung (siehe **Aktenvermerk vom 4. September 2007**) und richtete den bereits ergangenen Vorhalt nochmals an die Bw (siehe **Vorhaltsschreiben vom 4. September 2007**).

Mit **Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 1. Oktober 2007** brachte der steuerliche Vertreter der Bw vor, diese verfüge über kein Kanzleiprogramm und könne die Fragen in der Kürze der Zeit nicht beantworten. Durch die unfallbedingte Abwesenheit von der Kanzlei, einem Todesfall in der Familie sowie dem Schulbeginn sei es der Bw nicht möglich, eine exakte Beantwortung der Fragen vorzunehmen. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens auf keinen neuen Erkenntnissen beruhen könne, weil seitens des Finanzamtes keinerlei neue Ermittlungen stattgefunden hätten und demnach auch keine neuen Kenntnisse hätten hervorkommen können. Dem Vorhaltsbeantwortungsschreiben beiliegend ist eine Stellungnahme der Bw vom 28. September 2007, mittels derer sie vorbringt:

Anlässlich der abgeschlossenen Betriebsprüfung vor Ort in meinen Kanzleiräumlichkeiten waren, unter anderem, die nun neuerlich aufgeworfenen Fragen des unabhängigen Finanzsenates zu den Veranlagungsjahren 1999-2002 bereits Gegenstand der vorerwähnten Prüfung am 18.07.2005.

Dem Finanzamt waren stets in vollen Umfang und zu jedem Zeitpunkt alle Umstände und Tatsachen, so auch jene im Zusammenhang mit meiner zweitberuflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt, bekannt, worauf sich ja die jeweils endgültigen und rechtskräftigen Steuerbescheide über die in Rede stehenden Veranlagungsjahre beziehen.

Keineswegs gibt es neue bzw. geänderte Umstände, wie auch immer, die Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen lassen würden. Daher ist nach meinem Verständnis eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO und die dazu ergangenen Sachbescheide, die alle durch die Berufung vom 22.01.2007 bekämpft sind, von Amts wegen nicht zulässig, da hierfür keinerlei Gründe vorhanden sind.

Die amtswegigen Wiederaufnahmen entbehren jeglicher Grundlagen; so gibt es auch keine Voraussetzungen gemäß § 303 Abs. (1) lit. a) und c) für eine Wiederaufnahme.

Die Abhandlungen der Betriebsprüfung waren alles in allem umfassend und für den Prüfer in vollem Umfang nachvollziehbar. So gab es weder in rechtlicher noch in sachlicher Hinsicht Beanstandungen durch den Betriebsprüfer.

Das Finanzamt hat in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 17.08.2005, wie auch im Bericht vom 25.08.2005 über das Ergebnis der Außenprüfung, erstmals festgestellt, dass die Tätigkeit als Rechtsanwalt keine Einkunftsquelle im Sinne der steuerlichen Auslegungen bzw. Auffassungen darstellt, obwohl es sich um eine Tätigkeit aus selbständiger Arbeit handelt und dem Steuerrecht entspricht. Der Vorhalt der "Liebhaberei" war mir bisher unbekannt.

Ich betreibe ein Einzelunternehmen in kleinem Umfang und bin Einnahmen-Ausgabenrechnerin. Ich versteuere nach dem IST-Prinzip, also erst nach Eingang von Geldern. Die bereits abgehandelten Fragen befassen sich größtenteils mit den Honoraren bzw. Ansprüchen der Vergangenheit.

Für mich ist die Ausübung von 2 Berufen gleichsam wichtig und von Bedeutung. Bei Einstieg in den Rechtsanwaltsberuf hatte ich bis zur Betriebsprüfung keinerlei Kenntnis, dass es den steuerlichen Begriff der "Liebhaberei" gibt bzw. ein solcher hier zur Anwendung kommen soll. Ich war stets bestrebt im Anwaltsberuf erfolgreich zu sein und Überschüsse zu erwirtschaften, nicht zuletzt im Hinblick auf eine zusätzliche Pension, deren Erarbeitung auch im öffentlichen Interesse gelegen ist. Dass sich die von mir gedachten Prognosen nicht nach Wunsch erfüllt haben, ist ein Umstand der beweist, wie unsicher die Zeit speziell für kleine Anwaltsbetriebe, was deren Bestehen anbetrifft, geworden ist. (Siehe mein Schreiben vom 26.08.2002.)

Es ist unzulässig, mir Fehler bei der Betriebsführung vorzuhalten.

Vielmehr sind dem Finanzamt seit Anbeginn meiner Tätigkeiten, so auch als Rechtsanwalt, das ist seit 1989, im besonderen die nachfolgenden Umstände und Tatsachen bekannt, die stets zu den endgültigen, wie auch rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden geführt haben:

- Ich übe von Anfang an zwei Berufe aus, daher Bedachtnahme auf persönliche Umstände wie Belastbarkeit, Gesundheit und Lebensqualität.

- Vorstadtstandort der Kanzlei in Altbauwohnung, der als mäßig einzustufen ist.

- Regelmäßige Steuererklärungen mit deutlichem Inhalt und darauf erlassene endgültige Einkommensteuerbescheide für die Zeit 1989-1999, das sind 11 Jahre.

- Steuererklärungen, wie vorgenannt, wieder endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002.

- Ich bin Einnahmen- / Ausgabenrechnerin, daher versteuere ich nach dem IST- System (erst nach Eingang von Honoraren), was sich mit den Aussagen des Finanzamtes bereits zu Beginn der Tätigkeit deckt. Auch anlässlich der Betriebsprüfung durch den Prüfer (...) wurde dies bestätigt.

- Führung von Daten in Form einer einfachen händischen Buchhaltung. Keine Rechnungsabgrenzungsverpflichtung je Veranlagungsjahr.

- *Monatliche Feststellung der jeweiligen IST-Umsätze und laufende Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen.*

- *Umsätze sind gleich Honorare, verzeichnet in den jährlichen Einkommensteuererklärungen samt Beilagen.*

Ausdrücklich wird festgehalten, dass die folgenden Ausführungen zu den elf Fragen in keiner Weise Neuerungen darstellen, wie sich auch daraus keinerlei neuen Umstände und Tatsachen ableiten lassen, woraus das Finanzamt bisher verborgen gebliebene Tatsachen erblicken könnte.

Zurückkommend auf die Betriebsprüfung im Jahre 2005 muss ausgeführt werden, dass die im Zuge der Berufungserledigung durch den unabhängigen Finanzsenat (UFS) nunmehr neuerlich aufgeworfenen Fragen Gegenstand der abgeschlossenen Prüfung waren. Sie wurden vom Betriebsprüfer (...) auf seine Weise gestellt und von mir wahrheitsgetreu, unter Verweis auf die vorbereiteten schriftlichen Unterlagen umfassend beantwortet. So auch die nachstehenden Fragen des UFS, zu denen ich nach meinem Verständnis dazu, wie folgt Stellung nehme:

Zu 1.) Es werden grundsätzlich alle Fälle (Akte), die bereits bestanden haben, bearbeitet. Die Bearbeitung dauert oft länger als ein Veranlagungsjahr und wird, wenn der Fall abgeschlossen ist, nach Bezahlung der Kosten im zeitlichen Rahmen der Aufbewahrungspflicht archiviert. Es gibt jedoch dazu keine Statistik, nachvollziehbare Zahlen können nicht angegeben werden.

Im Falle von Außenständen war ich stets bestrebt innerhalb der Verjährungsfrist (im allgemeinen drei Jahre) entweder mit Klagen vorzugehen bzw. das Risiko wie auch immer einer allfälligen Klage einzuschätzen, um nicht gutes Geld auf schlechtes zu legen, wenn sich die Mühe und der Geldeinsatz nicht lohnen.

Sämtliche Honorareingänge, wie und wann auch immer, finden sich in den Jahren ihrer Zuflüsse als Eingänge in den jeweiligen Steuererklärungen (UST und EK) verzeichnet, allerdings ohne besondere Kennzeichnung, dies unter Hinweis auf § 4 Abs. 3 EStG.

Zu 2.) Es kann keine Zeitangabe gemacht werden. Im Falle der Tätigkeiten eines Rechtsanwaltes in der Kategorie meines geringen Umfangs muss zunehmend darauf geachtet werden, Fälle vor deren Annahme auf Aussicht auf Erfolg verbunden mit allfälligen Problematiken bei der Honorareinbringung zu prüfen.

Die vom Finanzamt angesprochene Reduktion in tatsächlicher Hinsicht bzw. ein Umdenken in diese Richtung hat in etwa anlässlich der Steuerprüfung im Gespräch mit dem Prüfer an Bedeutung gewonnen. Eine exakte zeitliche Abgrenzung ist nicht möglich.

Zu 3.) Eine Reduktion der anwaltlichen Tätigkeiten neben dem Schulbetrieb, hängt auch mit den jeweiligen privaten Umständen und sonstigen abweichenden Erfordernissen zusammen und findet deswegen automatisch statt, ob man will oder nicht. Beispielsweise wird angeführt, dass im Dezember des Jahres 1997 mein Vater verstarb. Diese Tatsache und die Folgewirkungen daraus dauerten in etwa drei Jahre an und brachten Beeinträchtigungen im Anwaltsberuf mit sich. Dadurch stand es auch zum damaligen Zeitpunkt mit meiner Gesundheit nicht zum Besten, woraus sich zwangsweise Reduktionen in meiner Tätigkeit ergeben haben.

Zu 4.) Das ist schwer zu erklären bzw. zu sagen. Die Reduktion bzw. Intensivierung von anwaltlichen Tätigkeiten gipfelt nicht darin, dass etwa Klienten abgewiesen werden oder alles angenommen wird. Im Gegenteil. Es wurde bzw. wird zunächst jeder Geschäftsfall, der sich anbietet, angenommen und in jeder Hinsicht im Gespräch mit dem vermeintlichen Mandanten geprüft. Aus einer, allenfalls wirtschaftlich vorsorglichen, Ablehnung ergeben sich eben Reduktionen in den Tätigkeiten.

Die Wörter Reduktion oder zwischenzeitige Reduktion wie Sie in den Fragen verwendet werden darf seitens des Finanzamtes keinesfalls so ausgelegt werden, dass darunter zu verstehen ist, dass ich einen Teil der Fälle aus allfälligem Desinteresse oder sonstigen Gründen nicht annehme - dies wäre als Fehlinterpretation zurück zu weisen. Es wird wohlüberlegt entschieden und wirtschaftlich verantwortlich gehandelt.

Zu 5.) Jede Art von Reduktion, wie oben zu verstehen, hat in der Regel mit Einnahmeneinbußen zu tun. Die Betriebsausgaben hingegen, laufen in der Hauptsache unvermindert weiter.

Zu 6. bis 9. - unter Verweis auf Punkt 1) Die Fragen 6 bis 9 können zahlenmäßig nachvollziehbar nicht beantwortet werden. Der Grund dafür ist der Umstand, wobei ich auf die bisherigen Ausführungen, im Besonderen auf die Berufung verweise, dass mein Einkommen über eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittle. So gibt es keine Rechnungsabgrenzung, weder aktiv noch passiv. Eine Aufbereitung der vom UFS angesprochenen Daten ist mir nicht zumutbar, sie wäre auch sehr zeitaufwändig und mit hohen Kosten verbunden.

Zu 10.) Zum Eigenverbrauch, derzeit nach Abstimmung und Vereinbarung mit dem Finanzamt anerkannt:

	Eigenverbrauch
<i>a) Mieten, einschließlich anteilige Hausbetriebskosten</i>	<i>30% zzgl 10% Ust</i>
<i>b) Energie, Strom und Gas</i>	<i>30% zzgl 20% Ust</i>
<i>c) Telefon</i>	<i>monatlich € 90,- zzgl 20% Ust</i>
<i>d) Fahrtkosten, es wird unterschieden zwischen privaten Fahrtkosten und Kosten für betriebliche Fahrten.</i>	

11. Die Verzinsung gründet sich auf die jeweiligen Konditionen bei meiner Bank.

Unter Zugrundelegung der ergänzenden Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates und des im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht erstatteten Vorbringens der Bw ergibt sich:

Sachbescheide:

Soweit die Streitparteien übereinstimmend vom Vorliegen einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) ausgehen, sieht sich der unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die Art und die näheren Umstände der Betätigung nicht dazu veranlasst, diesbezüglich eine andere Beurteilung vorzunehmen.

Bei einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle (typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung) liegen Einkünfte vor, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1) nachvollziehbar ist ([§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#)).

Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist gemäß [§ 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Werden langjährig Verluste erzielt, so ist für die Liebhabereibeurteilung vor allem zu ermitteln, ob und welche Maßnahmen zur Verbesserung der Situation der Steuerpflichtige gesetzt hat. Diesem Kriterium kommt im Rahmen der Kriterienprüfung nach [§ 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.2.2002, [96/15/0219](#); VwGH 7.10.2003, [99/15/0209](#)).

Für die Beurteilung einer Betätigung gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) hat die Abgabenbehörde nach dem Erkenntnis des VwGH vom 16.5.2007, [2002/14/0083](#), jene Gründe darzutun, die dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige bereits zu Beginn des Streitzeitraumes hätte erkennen müssen, dass seine Betätigung niemals erfolbringend sein würde, sodass mangels Einstellung der Tätigkeit ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. auch UFS Graz 12. 9. 2007, RV/0308-G/07).

Eine Betätigung ist "niemals erfolbringend" im Sinne dieser Rechtsprechung, wenn sich der Steuerpflichtige zu Beginn des Streitzeitraumes - von da an gerechnet und unbesehen möglicher Zufallsgewinne - bei im Wesentlichen unveränderter Fortsetzung keine Hoffnung auf einen zukünftigen Gesamterfolg in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Strukturverbessernde Maßnahmen (wozu im Übrigen auch die Beendigung einer offensichtlich nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen Betätigung gehört) wurden von der Bw unzweifelhaft nicht gesetzt.

Für den Berufungsfall ist daher entscheidend, ob sich die Bw zu Beginn des Jahres 1999 von der Art und Weise, wie sie ihre Rechtsanwaltskanzlei geführt hat, Hoffnung auf einen zukünftigen Gesamterfolg in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Als nähere Umstände der Betätigung sind für die Liebhabereibeurteilung von Bedeutung:

- dass die Bw die Rechtsanwaltschaftstätigkeit neben ihrem Hauptberuf als Lehrerin, also nur nebenberuflich, ausübt und damit zeitlich beschränkt ist, wobei die zeitlichen Vorgaben vom Hauptberuf bestimmt sind;
- dass die Bw schon in den vorangegangenen zehn Jahren seit Betriebseröffnung nur Verluste erzielen konnte;
- dass die Bw ein "Einzelunternehmen in kleinem Umfang" betreibt (siehe Stellungnahme vom 28. September 2007);
- dass der "Vorstadtstandort der Kanzlei in Altbauwohnung" als "mäßig einzustufen" ist (siehe Stellungnahme vom 28. September 2007);
- dass die Bw über kein "Kanzleiprogramm" verfügt (siehe Schreiben vom 1. Oktober 2007);
- dass die Klienten der Bw "Kleinunternehmer und Private" sind (siehe Schreiben vom 26. August 2002 sowie Berufungsschreiben vom 22. Jänner 2007);
- dass die Bw über keine besonderen Geschäftsverbindungen verfügt ("Seilschaften": siehe Schreiben vom 26. August 2002);
- dass die Bw ihre Rechtsanwaltschaftstätigkeit "aufgrund verschiedener persönlicher Umstände" reduziert hat (siehe Schreiben vom 26. August 2002);

Im Hinblick auf die bereits seit zehn Jahren andauernde Verlustsituation musste der Bw zu Beginn des Streitzeitraumes bewußt sein, dass ihre durch einen Hauptberuf und zusätzlich durch private Umstände zeitlich eingeschränkte Rechtsanwaltschaftstätigkeit niemals erfolgreich sein kann, zumal sie ihren Standort selbst als "mäßig" und - wie das Vorbringen der Bw zu verstehen ist - ihre Klienten ("Kleinunternehmer und Private") als wenig lukrativ einstuft.

Was die zeitliche Verminderung der Rechtsanwaltschaftstätigkeit betrifft, so ist es objektiv erkennbar, dass "jede Art von Reduktion" der Rechtsanwaltschaftstätigkeit Einnahmeneinbußen nach sich zieht (siehe auch die Stellungnahme vom 28. September 2007), ohne dass sich bestimmte Fixkosten dadurch gleichermaßen verringern.

Enthalten hat sich die Bw der Mitwirkung im Bemühen des unabhängigen Finanzsenates, die näheren Umstände der Reduzierung der Rechtsanwaltschaftstätigkeit zu klären. Die Bw hat trotz konkreter Fragen dazu (siehe die Fragen 2 bis 5 der gleichlautenden Vorhaltsschreiben vom 11. Mai 2007 und vom 4. September 2007) nur vorgebracht, dass ihr Vater im Dezember 1997 gestorben sei und dazu bloß pauschal behauptet, „die Folgewirkungen daraus dauerten in etwa drei Jahre und brachten Beeinträchtigungen im Anwaltsberuf mit sich“ (siehe die

Antwort zu Punkt 3 im Vorhaltsbeantwortungsschreiben der Bw vom 28. September 2007, Seite 3). Unbeantwortet geblieben sind die Fragen des unabhängigen Finanzsenates

- wie viele Fälle sie in den einzelnen Streitjahren und davor (soweit noch Aufbewahrungspflicht besteht) bearbeitet hat,
- wann genau sie ihre Tätigkeit reduziert hat (mit dem Tod des Vaters?),
- ob noch andere Umstände für die „zwischenzeitige Reduktion“ ihrer Tätigkeit verantwortlich waren,
- ob sie zu einem späteren Zeitpunkt ihre Tätigkeit wieder intensiviert hat und
- ob bzw. wie sich die "zwischenzeitige Reduktion" der Tätigkeit auf die Einnahmen-Ausgaben-Situation ausgewirkt hat.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher aufgrund des auf bloßer Behauptungsebene gebliebenen Vorbringens der Bw in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auf die „zwischenzeitige Reduktion“ der Tätigkeit nicht mit auf die Liebhabereibeurteilung Einfluss nehmenden maßgeblichen Unwägbarkeiten im Zusammenhang stand.

Im Übrigen ist im Hinblick auf die Betriebsergebnisse der Vorjahre davon auszugehen, dass - wäre die „zwischenzeitige Reduktion“ der Tätigkeit tatsächlich auf Unwägbarkeiten zurückzuführen gewesen - die Betriebsergebnisse auch bei „Nichtreduktion“ der Tätigkeit weiterhin negativ gewesen wären.

Ebenfalls auf der Behauptungsebene bleibt das Vorbringen der Bw, dass die (langjährigen!) Verluste einerseits auf Einnahmenverschiebungen und andererseits auf offene bzw. uneinbringliche Honorarforderungen zurückzuführen sind. Nun sei der Bw zugestanden, dass Einnahmenverschiebungen ebenso wie offene Honorarforderungen und Honorarausfälle bei der Liebhabereibeurteilung eines "Einnahmen-Ausgaben-Rechners" beachtlich sind; dabei darf aber, was die Honorarverschiebungen betrifft, nicht übersehen werden, dass diese nicht nur zu einer Vereinnahmung im Anschluss an den Streitzeitraum führen können, sondern dass - wie im Berufungsfall - bei langjähriger Betätigung auch Honorare im Streitzeitraum vereinnahmt werden, die aus davor erbrachten Leistungen stammen. Es wäre daher diesbezüglich an der Bw gelegen gewesen anhand von Zahlen darzustellen, dass gerade im Streitzeitraum im Vergleich zum langjährigen Durchschnitt einerseits vermehrt Honorarverschiebungen aufgetreten und Honorare vorangegangener Leistungszeiträume ausgeblieben sind. Was die offene Honorarforderungen und Honorarausfälle betrifft, so wäre es gleichermaßen an der Bw gelegen gewesen anhand von Zahlen darzustellen, dass gerade

im Streitzeitraum im Vergleich zum langjährigen Durchschnitt höhere offene Honorarforderungen und Honorarausfälle aufgetreten sind.

Mangels Mitwirkung der Bw erfolglos geblieben sind die Versuche des unabhängigen Finanzsenates zu ermitteln, wie hoch in den einzelnen Streitjahren und davor (soweit noch Aufbewahrungspflicht besteht) der Gesamtbetrag der offenen Honorarforderungen, der Gesamtbetrag der in Exekution befindlichen Honorarforderungen, der Gesamtbetrag der uneinbringlichen Honorarforderungen und der Gesamtbetrag jener Honorareinnahmen, die auf Leistungen der Bw aus Vorjahren zurückzuführen waren, ist, und um wie viele Fälle es sich jeweils gehandelt hat.

Die Bw kann sich ihrer diesbezüglich Ermittlungspflicht nicht damit entziehen, dass ihr die Aufbereitung der Daten, weil sehr zeitaufwändig und mit hohen Kosten verbunden, nicht zumutbar sei (siehe Stellungnahme vom 28. September 2007), genausowenig wie sich die Abgabenbehörden ihrer Ermittlungs-, Beweiswürdigungs- und Begründungspflicht aus dem Grunde der Zeitaufwändigkeit und Kostenintensität entziehen können.

Wenn daher das Finanzamt zu dem Schluss gekommen ist, dass es sich bei der nebenberuflichen Rechtsanwaltstätigkeit der Bw in den Streitjahren einkommensteuerlich um Liebhaberei gehandelt hat, war dem nicht entgegen zu treten.

Die Berufung war daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Abschließend sei angemerkt, dass allfällige nachträgliche Honorareinnahmen aus den Veranlagungsjahren vor 1999 - nach Abzug der Betreuungskosten - als nachträgliche Betriebseinnahmen der Einkommensteuer unterliegen können.

Wiederaufnahmebescheide:

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen ua. 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 hätte.

Die rechtliche Beurteilung einer Betätigung stellt keine zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigende Tatsache dar (vgl. zB VwGH 27.2.1985, [83/13/0056](#), 0089, 0090, und VwGH 17.12.2001, [95/14/0010](#)); eine Wiederaufnahme des Verfahrens für bereits veranlagte Kalenderjahre ist jedoch zulässig, wenn nähere Umstände einer Betätigung als Tatsachen neu hervorkommen, und die Abgabenbehörde bei deren Kenntnis für diese Kalenderjahre im Spruch anderslautende Bescheide erlassen hätte (vgl. VwGH 27.5.2003, [99/14/0322](#)).

Bei Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle ([§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#)) muss das Finanzamt zur Begründung der Wiederaufnahme jene neu hervorgekommenen Umstände in der Wirtschaftsführung des Abgabepflichtigen aufzeigen, die erkennen lassen, dass dieser die Betätigung im jeweiligen Veranlagungszeitraum aus damaliger Sicht nicht mit voller Gewinnerzielungsabsicht geführt hat und auch keinen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum angestrebt hat (vgl. UFS 19. Juni 2006, RV/0182-G/06). Dabei führen insbesondere solche Umstände zur Wiederaufnahme des Verfahrens, die erkennen lassen,

- dass im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erzielt werden kann,
- dass der Abgabepflichtige kein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen gezeigt hat,
- dass der Abgabepflichtige kein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung gezeigt hat, und/oder
- dass der Abgabepflichtige die erforderlichen Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) unterlassen hat.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Streitjahre ua. damit begründet, dass die Bw in den Streitjahren keine strukturverbessernden Maßnahmen (Standortverlegung, Akquirierung des "wirtschaftlich notwendigen Kundenpotentials") gesetzt hat und dass die Bw durch persönliche Umstände gezwungen gewesen ist, ihren Beruf als Anwältin zu reduzieren (siehe die gesonderte Begründung zur Wiederaufnahme der Verfahren vom 13. Dezember 2006).

Diese Tatsachen sind im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung und danach neu hervorgekommen. Zum Zeitpunkt der Erlassung der "ursprünglichen" Einkommensteuerbescheide (also jene Bescheide, die vor der abgabenbehördlichen Prüfung ergangen sind) waren diese Tatsachen dem Finanzamt nicht bekannt, zumal das Finanzamt - wie auch der unabhängige Finanzsenat - davon ausgehen konnte und auch davon ausging, dass die Bw im Hinblick auf ihr Schreiben vom 26. August 2002 (Bekundung des Bemühens, bessere Ergebnisse zu erwirtschaften) bestrebt war, in allen Streitjahren entsprechende strukturverbessernde Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage ihrer Rechtsanwaltschaftstätigkeit zu setzen, weshalb auch die Berücksichtigung der Verluste bei der (Erst-)Veranlagung ohne Weiteres erfolgte.

Was die neu hervorgekommene Tatsache der Reduzierung ihrer Anwaltstätigkeit betrifft, so geht der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auf die

„zwischenzeitige Reduktion“ der Tätigkeit nicht mit auf die Liebhabereibeurteilung Einfluss nehmenden maßgeblichen Unwägbarkeiten im Zusammenhang stand (siehe oben).

Da Tatsachen neu hervorkommen, die im "ursprünglichen" Verfahren - vom Finanzamt mangels Kenntnis - 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 (siehe Sachbescheide), ist die Wiederaufnahme der Verfahren durch das Finanzamt nicht als rechtswidrig zu beurteilen.

Die Berufung war daher auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 14. Jänner 2011