



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch N & N Steuerberatungs-GmbH, 8010 Graz, Herdergasse 11, vom 30. September 2009, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vom 21. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Berufungsentscheidung vom 28. August 2009, GZ RV/0511-G/09 und RV/0515-G/09, hat der Unabhängige Finanzsenat der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 (im fortgesetzten Verfahren) Folge gegeben und den bekämpften Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufgehoben, wodurch das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO wieder in jene Lage zurücktrat, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (Wiederaufleben des davor erlassenen Sachbescheides für das Jahr 2002). Zur Vorgeschichte und zu den näheren Umständen dieses Rechtsstreites wird auf die zitierte Entscheidung sowie das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299 und 2007/15/0300 hingewiesen.

Mit Bescheid vom 21. September 2009 wurde der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangene Einkommensteuerbescheid (Erstbescheid) vom 11. März 2004 vom Finanzamt unter

Erfassung berichtigter und der Höhe nach unbestrittener Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Erhöhung um € 288.600,43) als endgültig erklärt (§ 200 Abs. 2 BAO).

Dagegen wurde vom Bw zunächst vorgebracht, dass das nunmehrige "Schriftstück mit der Bezeichnung Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21.09.2009" ein nicht rechtsmittelfähiger *Nichtbescheid* sei, weil die der vorläufigen Abgabefestsetzung zugrunde gelegene Ungewissheit im Kalenderjahr 2003 weggefallen wäre und die zuständige Finanzbehörde demnach die Verpflichtung gehabt hätte, den "damals noch vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2002 (11.03.2004) und vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2003 (29.07.2004)" für endgültig zu erklären. Für den Fall, dass das Dokument "Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21.09.2009" kein rechtlich unbeachtlicher Nichtbescheid sein sollte, weise der Bw auf das Verwaltungsgerichtshofurteil vom 28. Mai 2009 (2007/15/0299, 0300) hin, worin auf Seite 10, letzter Absatz, festgestellt wird, dass das Einkommensteuerverfahren 2002 des Bw, das bereits früher Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz war, mit der (vorangegangenen) Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 (RV/0307-G/04 u. RV/0357-G/04) beendet wurde und dass diese Berufungsentscheidung in Rechtsbestand sei. Weiters sei auf die (zwingende) Vorschrift des § 200 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach der Bw einen nicht dem Ermessen unterliegenden Rechtsanspruch auf Ausfertigung eines Bescheides habe, mit dem der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2002 und "dazugehöriger Berufungsentscheidung vom 24. März 2005" für endgültig erklärt wird.

Die seinerzeitige Ungewissheit, die ausschließlich die selbständigen Einkünfte des Bw als Musiker betraf, sei im Kalenderjahr 2003 beseitigt worden und bestehe somit *kein Anlass*, die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2002 laut Bescheid vom 11. März 2004 und Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 auch *inhaltlich zu berichtigen*. Vielmehr sei die vorläufige Abgabefestsetzung betreffend Einkommensteuer 2002 entsprechend den damaligen Bescheidansätzen (also inhaltlich unverändert) endgültig durchzuführen.

Unabhängig davon sei durch den Wegfall der sachlichen Ungewissheit im Kalenderjahr 2003 ab dem 31. Dezember 2008 die *Festsetzungsverjährung* eingetreten und sei die Finanzbehörde nicht mehr berechtigt, die Einkommensteuer 2002 nach dem 31.12.2008 neu festzusetzen. Da das Einkommensteuerverfahren, wie höchstgerichtlich bestätigt, mit der seinerzeitigen Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 beendet wurde, sei die Endgültigkeit betreffend Einkommensteuer 2002 durch den Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Graz, Senat 1 auszusprechen. Dies stelle keine neue Festsetzung der Einkommensteuer dar und sei innerhalb der absoluten Verjährungsfrist jedenfalls möglich. Der Bw beantrage daher, den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. September 2009 aufzuheben und die vorläufig

festgesetzte Einkommensteuer 2002 "in gesetzeskonformer Weise" laut Bescheid vom 11. März 2004 und Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 endgültig festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 28. August 2009 (RV/0511-G/09 und RV/0515-G/09) ausgeführt wurde, ist durch die (stattgebende) Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück getreten, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Damit ist der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden und kam es zum Wiederaufleben des alten Sachbescheides (vom 11. März 2004). Da die Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides vom 11. März 2004 durch die (dazu ergangene) Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 keine Änderung erfahren hat, steht einer Endgültigerklärung der vorläufigen Abgabensfestsetzung vom 11. März 2004 durch das Finanzamt auch nichts im Wege. Entgegen der Darstellung des Bw ist dem Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 28. Mai 2009 (2007/15/0299 f.) nicht zu entnehmen, dass die (formell rechtskräftige) Beendigung des Verfahrens betreffend den früheren Rechtsstreit diesem Vorgehen zuwider laufe, sondern wurde vom Höchstgericht vielmehr ausgesprochen, dass *das Finanzamt* Entwicklungen in den auf das Streitjahr folgenden Jahren bei der (zur Musikertätigkeit vorgelegenen) Liebhabereifrage iZm der Endgültigerklärung durchaus berücksichtigen darf. Der im VwGH-Erkenntnis relevierte Verfahrensabschluss betrifft nicht die endgültige Abgabensfestsetzung, sondern die in Streit gestandene Wiederaufnahme des Verfahrens. Die Auffassung des Bw, die Endgültigerklärung vom 21. September 2009 stelle einen Nichtbescheid dar, ist somit unzutreffend.

Ist die zu einer vorläufigen Abgabensfestsetzung Anlass gebende Ungewissheit (§ 200 Abs. 1 BAO) beseitigt, ist die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Abgabensfestsetzung zu ersetzen (Absatz 2, erster Satz, leg. cit.). Entgegen der Meinung des Bw kann die endgültige Festsetzung sehr wohl mit einer Änderung des Erledigungsinhaltes verbunden sein. Dies nicht nur in den Belangen, die mit der die Vorläufigkeit bedingenden Ungewissheit in Zusammenhang stehen, sondern auch in anderen Punkten. Diese geänderte Beurteilung kann sowohl im Rechtsfragen- wie auch im Tatfragenbereich erfolgen. Bei Erlassung des endgültigen Bescheides besteht somit keine Bindung des nachfolgenden endgültigen Bescheides an den vorangehenden vorläufigen Bescheid. Der endgültige Bescheid, der an die Stelle des früheren vorläufigen Bescheides tritt, ist auch in vollem Umfang anfechtbar (Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, § 200, Seite 2111 f.; Ritz, BAO, 3. Aufl., Tz 13 zu § 200).

§ 207 Abs. 2 BAO zufolge beträgt die Verjährungsfrist bei der hier vorliegenden Abgabe fünf Jahre, wobei diese Frist in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres zu laufen beginnt, in dem die Ungewissheit weggefallen ist (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO). Maßgebend ist nach dem Schrifttum der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangte. Wann die Ungewissheit für die Behörde subjektiv beseitigt wird, sei für die Verjährung irrelevant (vgl. Ritz, aaO., § 208, Tz 4). Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof allerdings ausgesprochen, dass die Ungewissheit aus der Sicht des von der zuständigen Abgabenbehörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen ist (VwGH 19.1.1994, 93/16/0086).

Zur Frage, ab welchem Zeitpunkt die Ungewissheit über die Gewinnerzielungsabsicht des Bw hinsichtlich seiner musikalischen Tätigkeit beseitigt wurde, ist zunächst auszuführen, dass die Liebhabereiverordnung bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO das subjektive Gewinnstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, wobei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung und nicht auf die Entwicklung nachfolgender Veranlagungsjahre zu legen ist (vgl. VwGH 28. Februar 2002, 96/15/0219 und VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075). Mit dieser Rechtsprechung wird allerdings, wie im hier aktuellen Erkenntnis vom 28. Mai 2009 weiter dargelegt wird, nicht zum Ausdruck gebracht, dass der nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres eintretenden Entwicklung im Rahmen der Kriterienprüfung überhaupt keine Bedeutung zukäme. Die Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO stellen Indizien dar, auf Grund derer auf das subjektive Gewinnstreben des Steuerpflichtigen im maßgeblichen Veranlagungsjahr geschlossen werden kann. Eine Indizwirkung für das subjektive Streben des Steuerpflichtigen kann auch später in Erscheinung getretenen objektiven Umständen zukommen.

In der mehrfach genannten Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 (RV/0307-G/04 u. RV/0357-G/04) wurden im Zuge der Kriterienprüfung Verbesserungsmaßnahmen des Bw im Jahr 2003 (Neuformierung der Musikgruppe, Intensivierung von Konzertauftritten) als für die subjektive Gewinnabsicht sprechend gewürdigt, wobei der Verlagerung des wirtschaftlichen Engagements auf den musikalischen Erwerbszweig (Verlegung des bisherigen Tätigkeitsschwerpunktes vom Berufssport in den künstlerischen Bereich) ein entsprechender Aussagewert beigemessen wurde. Bei dieser Würdigung blieb allerdings eine dem Unabhängigen Finanzsenat im späteren Verfahrensverlauf zur Kenntnis gelangte schriftliche Zeugenaussage des Bw vom 13. Februar 2004 (§ 102 Abs. 3 FinStrG) noch unberücksichtigt, aus der hervorging, dass der Bw seine bisherige sportliche Laufbahn nur verletzungsbedingt für 1 ½ Jahre unterbrochen hat und dass er diese Karriere (mit dem erklärten Ziel einer bestimmten Leistungsklasse) auch weiterhin fortsetzen wollte. Damit lag aber nicht die ho. vermeinte Ein-

schränkung sportlicher Aktivitäten zugunsten der musikalischen Betätigung bzw. ein gezielter Wandel von der bisherigen Nebentätigkeit zum Hauptberuf vor, sondern lediglich eine aus eigener Sicht des Bw erzwungene Genesungspause. Da der Bw seine Sportlertätigkeit bis einschließlich 2005 tatsächlich weiter betrieben hat und auch den auf das maßgebliche Veranlagungsjahr (2002) nachfolgenden Entwicklungen eine Indizwirkung für die subjektive Absicht von Steuerpflichtigen zukommt, ist die Ungewissheit über die Ernsthaftigkeit des Bw, auf dem musikalischen Sektor dauerhaft Einnahmenüberschüsse erzielen zu wollen (Gesamtgewinnstreben), nicht schon mit Ende des Jahres 2003 weggefallen, sondern wurde die Ungewissheit aus dem Blickwinkel der Folgejahre allenfalls mit der Beendigung der Sportlerlaufbahn nach dem Jahr 2005 beseitigt.

Die Zeugenaussage vom 13. Februar 2004 relativiert auch die nach 2002 erzielten Gewinne von rund € 2.000,- (2003), € 2.062,- (2004), oder € 4.491,- (2005), weil diese Ergebnisse gegenüber den - in der Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 (RV/0307-G/04, RV/0357-G/04) bereits näher erörterten - vorjährigen Verlusten nicht von wirtschaftlicher Bedeutung waren, und der Gewinn 2003 zudem auf eine erhaltene Förderung von € 15.000,- zurückging, ohne die aus dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb auch in diesem Jahr immer noch ein Verlust in Höhe von rund € 13.000,- angefallen wäre. Nachdem die Einkünfte aus der bis 2005 aufrecht erhaltenen sportlichen Betätigung die Erträge des Bw als Musiker in den Jahren 2004 und 2005 mit € 5.220,- und € 6.367,- wieder überschritten haben, gewinnt seine Zeugenaussage zusätzliches Gewicht. Nach der bis 2003 gegebenen Sachlage blieb jedenfalls fraglich, ob der erstmals erklärte Einnahmenüberschuss von € 2.000,- bloß einen förderungskausalen Zufallsgewinn darstellt und ob die künstlerische Tätigkeit, die in der Zeit von 1998 (Tätigkeitsbeginn) bis 2002 nur zu hohen Verlusten geführt hat (Gesamtverlust bis 2003 € 96.436,-), nachhaltig auf eine Weise gestaltet wird, die ein subjektives Ertragstreben beweist. Da die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erst ab dem Jahr 2006 (erklärter Gewinn € 1.358,-) die alleinige Lebensgrundlage des Bw gebildet haben, kann von einem Wegfall der Ungewissheit (nicht nur vorübergehende Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage) somit frühestens ab diesem Zeitpunkt gesprochen werden. Die fünfjährige Verjährungsfrist für eine endgültige Abgabefestsetzung ist demnach nicht schon mit Jahresende 2008 abgelaufen, sondern endet im Streitfall (beginnend ab dem Jahr 2006) erst am 31. Dezember 2010.

Aus Gründen der Vollständigkeit sei noch ergänzend bemerkt, dass der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. September 2009 selbst unter der (nicht zutreffenden) Annahme einer bereits eingetretenen Festsetzungsverjährung aufgrund der Bestimmung des § 209 a Abs. 2 BAO zu Recht ergangen wäre. Zuzufolge dieser Regelung steht in Fällen, in denen eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt, der Eintritt der Verjährung der

Abgabenfestsetzung (unter anderem) nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde. Da mit der Aufhebung der über den Wiederaufnahme- und Sachbescheid 2002 vom 23. Jänner 2007 absprechenden Berufungsentscheidung vom 31. Oktober 2007 (RV/0199-G/07, RV/0200-G/07) im fortgesetzten Verfahren über die Berufung betreffend den Zeitraum 2002 neuerlich zu entscheiden war (Berufungsentscheidung vom 28.8.2009, RV/0511-G/09 u. RV/0515-G/09) und diese Berufung (Antrag auf Endgültig-erklärung), von deren Erledigung die endgültige Abgabenfestsetzung iVm dem Wiederaufleben des alten Sachbescheides abhing (§ 307 Abs. 3 BAO), am 14. Februar 2007, also innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO eingebracht wurde, wäre die vom Bw bekämpfte Steuervorschreibung auch unter diesem Aspekt nicht als verjährt zu betrachten (vgl. Ritz, aaO., § 209 a Tz 6 ff.).

Die Berufung erwies sich daher als unbegründet.

Graz, am 15. Oktober 2009