



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vertreten durch Mag. Karin Krammer, vom 5. Juli 2002 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1996 sowie betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für den Zeitraum 1994 bis 2000 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2000 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 und hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 1994 bis 2000 wiederaufgenommen wurden, werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Pensionist und erklärte im Zeitraum 1994 bis 2000 neben Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit Verluste aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von -309.813,00 S (1994), -188.492,00 S (1995), -247.194,00 S (1996), -317.050,00 S (1997), -361.240,00 S (1998), -291.189,00 (1999) und -149.362,00 S (2000).

Das Finanzamt führte die Veranlagung zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die genannten Jahre erklärungsgemäß durch und erließ die Bescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 am 3. Februar 1997, für das Jahr 1995 am 30. April 1997

sowie für das Jahr 1996 am 6. Juni 1998. Die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998, 1999 und 2000 sind am 4. Oktober 1999, am 4. Juli 2000, am 22. Dezember 2000 und am 30. Jänner 2002 ergangen.

Bei einer Betriebsprüfung im Jahre 2002 nahm die Abgabenbehörde erster Instanz das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 und betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, da bei Überprüfung der angegebenen Einkunftsquelle neue Tatsachen bzw. Beweismittel hervorgekommen seien:

Der Bw. habe seit vielen Jahren als Facharzt eine Ordination in W. gehabt und beziehe seit dem 1. Jänner 1992 neben den Pensionseinkünften der Ärztekammer und der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, wobei er seine Tätigkeit als selbständiger Arzt seit dem Jahre 1992 nur mehr im eingeschränkten Ausmaß weitergeführt habe. Auf Grund der jahrelangen Betreuung seiner Patienten habe er seine Praxis nicht einfach aufgeben können, sein gesundheitlicher Zustand würde eine Intensivierung der selbständigen Tätigkeit nicht mehr zulassen. Die Prüferin ging daher in ihrem Prüfungsbericht von einer Änderung der Bewirtschaftung aus, sodass ab Zufluss von Pensionseinkünften die mit Verlust weiterlaufende Tätigkeit einen neuen Beobachtungszeitraum auslöse. Angesichts der von 1992 bis 2000 erzielten Verluste sei aus der in Rede stehenden Tätigkeit sowohl in umsatz- als auch in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auf Dauer gesehen keine Einnahmenüberschüsse zu erwarten, weshalb diese typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO).

Auf Grundlage dieser Feststellungen erließ das Finanzamt die angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren. In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, dass die auf die Beurteilung seiner selbständigen ärztlichen Tätigkeit als Liebhaberei gestützte Wiederaufnahme unzulässig sei. Eine solche sei nur zulässig, wenn Tatsachen neu hervorkommen. Eine andere – wenn auch richtige – rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes rechtfertige nicht eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Dasselbe habe für einen später hervorgekommenen Rechtsirrtum oder andere Fehler im Bereich der rechtlichen Erwägungen zu gelten. Festgestellte Tatsachen, die im vorangehenden Ermittlungsverfahren zwar bekannt jedoch unberücksichtigt geblieben seien, wären nicht "neu hervorgekommen". Das Finanzamt hätte bei richtiger rechtlicher Beurteilung der Tatsache seine mit Verlust weitergeführte ärztliche Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle behandeln dürfen. Es sei zumindest die Erlassung vorläufiger Bescheide gerechtfertigt gewesen.

Der Bw. führte weiters aus, auch in den Jahren 1992 und 1993 neben Pensionsbezügen Verluste aus seiner ärztlichen Tätigkeit erwirtschaftet zu haben, da das Finanzamt diesen Sachverhalt unberücksichtigt ließ, sei dieser nicht "neu hervorgekommen" und die aus diesem Grund erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt.

Die Betriebsprüfung nahm zu den Berufungsausführungen Stellung und legte dar, der Bw. habe es unterlassen, die Abgabenbehörde in Kenntnis zu setzen, dass er mit dem Erreichen der Pensionsberechtigung seine Tätigkeit als Facharzt beendet bzw. nur mehr im eingeschränkten Umfang ausgeübt habe. Das Finanzamt habe durch die Angaben in den Steuererklärungen keinen Grund gesehen, an der Fortsetzung der beruflichen Tätigkeit in der bisherigen Art und Weise sowie am grundsätzlichen Ertragstreben Zweifel zu hegen. Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei hervorgekommen, dass der Tätigkeitsumfang aus persönlichen Gründen, wenn auch vom selben Standort, jedoch in geringer Intensität und nur für einen ausgewählten Personenkreis aufrechterhalten worden sei. Der Bw. habe nach außen hin den unveränderten Fortbestand seiner beruflichen Tätigkeit mit dem Nebeneffekt, negative Einkünfte zu erwirtschaften und so die Lohnsteuerbeträge von den Pensionsbezügen erstattet zu bekommen, vorgegeben. Die Änderung der Bewirtschaftungsart seiner Tätigkeit sei als interner Willensvorgang vorerst nur dem Bw. und nicht der Behörde bekannt gewesen. In diesem Zusammenhang gehe seine Rüge, die Behörde hätte schon die im Vorzeitraum angefallenen Anlaufverluste nicht gewähren dürfen, ins Leere, da die Anerkennung solcher Verluste, den Beginn einer Tätigkeit und nicht deren Beendigung oder eine nur vorübergehende Fortsetzung bedeuten würde.

Bei der abgabenbehördlichen Prüfung seien eine Vielzahl konkret neuer Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, die die Rechtswidrigkeit der auf Grundlage der eingereichten Erklärungen ergangenen Bescheide dokumentiert hätten.

Dazu führte die Betriebsprüfung aus, dass der Bw. aus persönlichen Gründen nur einem beschränkten Kreis von Personen seine ärztlichen Dienste anbot. Diese Änderung stelle für sich allein einen Wiederaufnahmegrund dar. Ferner hätten sich die für die nunmehr nur sporadisch ausgeübte Tätigkeit verwendeten Räumlichkeiten aufgrund ihrer Beschaffenheit vermehrt für private Zwecke geeignet. Der Bw. machte jedoch weiterhin Aufwendungen (z.B. Mietkosten von rd. S 150.000,00 bis S 160.000,00 jährlich) geltend, die im Vergleich zum tatsächlichen beruflichen Wirken in ihrer Höhe unangemessen gewesen seien und die Einnahmen überstiegen hätten.

Im Prüfungszeitraum habe der Bw. auch private Aufwendungen, wie Bankzinsen und Bankspesen (z.B. 1997: 162.000,00 S, 1998: 145.000,00 S und 1999: 126.000,00 S), geltend gemacht. Diese Ausgaben seien nicht durch die Anschaffung medizinischer Geräte oder

sonstiger Anlagegüter, sondern durch die Finanzierung privater Kosten entstanden. Der Bw. habe Versicherungsprämien (130.000,00 S jährlich) zur Sicherheit von Krediten sowie Spesen für Rundfunk und Internet als Betriebsausgaben geltend gemacht. Das Ausscheiden dieser Aufwendungen hätte eine Wiederaufnahme des im Spruch unrichtigen Bescheides zur Folge gehabt.

Aus den Begründungsausführungen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2004 geht hervor, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit.a und c dieser Bestimmung und in allen Fällen zulässig ist, 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.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Maßgeblich ist, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

Unbestritten sei nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, dass der Bw. seit dem Zeitpunkt der Pensionierung im Jahre 1992 aus der selbständigen Tätigkeit als Arzt nur mehr Verluste erwirtschaftet habe. Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß, eine Überprüfung im Hinblick auf das Vorliegen einer Einkunftsquelle sei nicht durchgeführt worden.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung habe sich herausgestellt, dass der Bw. seit Pensionsbezug im Jahre 1992 seinen Tätigkeitsumfang eingeschränkt habe und nur mehr einen ausgewählten Personenkreis behandelt habe. Sein gesundheitlicher Zustand erlaube es nicht, die Tätigkeit zu intensivieren. Darüber hinaus habe die Prüferin festgestellt, dass in den Einnahmen/Ausgabenrechnungen der strittigen Jahre private Aufwendungen als Betriebsausgaben abgesetzt worden seien.

Diese Tatsachen seien der Behörde bei Bescheiderlassung nicht bekannt gewesen, sondern erst im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommen. Sie seien demnach geeignet, anders lautende Bescheide im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO herbeizuführen.

Dem entgegnete der Bw. im Vorlageantrag vom 25. Mai 2004, dem Finanzamt sei nach den Überschussrechnungen für die genannten Jahre bekannt gewesen, dass seine fachärztliche Tätigkeit nach sieben Jahren ausschließlich zu Verlusten geführt habe. Eine Ausforschung

weiterer Sachverhaltselemente habe sich demnach erübrigt. Diese Tätigkeit sei somit von der Behörde nicht als Einkunftsquelle, sondern als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu beurteilen gewesen. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von bekannt gewesenen Sachverhalten, nämlich von jahrelangen Verlusten, seien keine eine Wiederaufnahme rechtfertigende neu hervorgekommene Tatsache. Dasselbe habe auch für einen später aufgedeckten Rechtsirrtum – Liebhaberei aufgrund andauernder Verluste – oder andere Fehler im Bereich der rechtlichen Erwägungen zu gelten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der genannten Streitjahre.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist bei Liebhaberei unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 als Liebhaberei stellt für sich weder eine Tatsache noch ein Beweismittel dar (vgl. VwGH 17.12.2001, 95/14/0010; VwGH 27.2.1985, 83/13/0056, 0089, 0090). Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde konkreten geführten Verfahrens zu beurteilen. Entscheidend hiefür ist der Wissensstand der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides, mit dem das wieder aufzunehmende Verfahren abgeschlossen wurde (vgl. VwGH 28.11.2001, 97/13/0078; VwGH 18.9.1985, 85/13/0087). Hat die Abgabenbehörde die Abgaben endgültig festgesetzt und es – allenfalls auch schuldhaft – unterlassen, den Sachverhalt zuvor ausreichend zu ermitteln, so ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO dennoch zulässig (VwGH 19.9.1990, 89/13/0245).

Ob eine Betätigung objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung dafür üblichen Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist ebenso eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage wie der Umfang, ob der, der sich betätigt, damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis überhaupt erzielen will (VwGH 24.9.1996, 95/13/0018).

Im Berufungsfall hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren mit dem Hinweis auf die eingangs wiedergegebenen

Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, begründet.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Da das Finanzamt in den Veranlagungsverfahren der Streitjahre Ermittlungen hinsichtlich der durch den Bw. erzielten Verluste aus selbständiger Tätigkeit nicht durchgeführt hat, ist die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente durch die Ergebnisse der die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung in Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen des Bw. zu beurteilen (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Der Bw. stellte in den Beilagen zu den in den Jahren 1994 bis 2000 eingereichten Abgabenerklärungen die Bemessungsgrundlagen der steuerbaren Honorareinnahmen sowie die sich auf Grund der Überschussrechnungen ergebenden Verluste aus selbständiger Tätigkeit dar. Den Einkommensteuererklärungen der betreffenden Jahre ist zu entnehmen, dass der Bw. die besagten Verluste aus selbständiger Tätigkeit unter anderem neben Pensionsbezügen der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft und der Ärztekammer W. erzielte.

Fest steht zudem, dass die Höhe der Ausgaben für Miete sowie für Bankspesen aus den für die Streitjahre eingereichten Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen hervorgingen. Die "Erste Bank, der österreichischen Sparkassen AG" bestätigte am 18. Jänner 2002 für das Jahr 2000 die von ihr an den Bw. verrechneten Spesen und Zinsen, aus dem gesamten Veranlagungsakt war jedoch nicht erkennbar, ob sich die Gut- und Lastschriften auf diesem Konto aus der Führung der besagten selbständigen Tätigkeit ergeben haben.

Die Betriebsprüfung stützte die Wiederaufnahme der berufsgegenständlichen Verfahren (Tz 19 des Prüfungsberichtes) darauf, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen würden. Eine Pensionierung bedeute demnach eine Änderung der Verhältnisse und der Bewirtschaftungsart mit der Folge, dass ab Zufluss von Pensionseinkünften die mit Verlust weiterlaufende Tätigkeit einen neuen Beobachtungszeitraum auslöse. Der Bw. habe seit vielen Jahren eine Ordination in W. geführt und seit dem Jahre 1992 neben den Pensionseinkünften die selbständige Tätigkeit als Arzt im eingeschränkten Ausmaß und verlustbringend weitergeführt. Dabei habe zum einen die jahrelange Betreuung der Patienten den Bw. dazu bewogen, die Praxis nicht aufzugeben, zum anderen sein gesundheitlicher Zustand eine

Intensivierung der besagten Tätigkeit nicht zugelassen. Somit liege angesichts des von 1992 bis 2000 erzielten Gesamtverlustes in Höhe von -1,219.035,00 S (161.263,56 €) eine Tätigkeit vor, die auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse nicht erwarten ließe. Dazu komme, dass schon die geltend gemachten Mietausgaben im Streitzeitraum in Höhe von 139.200,00 S und 162.800,00 S die Einnahmen in manchen Jahren überstiegen hätten, weshalb die ausgeübte Tätigkeit, jedenfalls in der Art, wie der Bw. sie betrieben habe, keine Einkunftsquelle gewesen sei.

Nach der im Berufungsfall außer Streit gestellten Sachlage hat das Finanzamt im Sinne der eingangs dargelegten höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Wiederaufnahme der Verfahren zu Unrecht verfügt, indem es die Änderung der Bewirtschaftungsart der konkreten Tätigkeit als zunächst internen Willensvorgang des Bw. und solcherart erst im Laufe der Betriebsprüfung als neu hervorgekommene Tatsache beurteilte. Die Abgabenbehörde erster Instanz übersieht dabei, dass die in Tz. 19 des Prüfungsberichtes gemachten Ausführungen schon in den seinerzeit eingereichten Abgabenerklärungen und damit bei Erlassung der Bescheide bekannt waren, wenn sie im wieder aufgenommenen Verfahren den Umstand, dass der Bw. schon seit 1992 als Pensionist seine ärztliche Tätigkeit verlustbringend weitergeführt und sich diese in den Streitjahren wirtschaftlich im geänderten und eingeschränkten Erscheinungsbild präsentiert hat, als neu hervorgekommene Tatsache beurteilte. Auch vermag in diesem Zusammenhang angesichts des aktenkundigen Alters des Bw. der Umstand, dass sein gesundheitlicher Zustand eine Intensivierung der in Rede stehenden Tätigkeit nicht mehr ermöglicht, nicht als neu hervorgekommenes Beweismittel gesehen werden.

Selbst wenn im Berufungsfall ein über das Jahr 1997 hinausgehender Beobachtungszeitraum in Hinblick auf die objektive Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Betätigung erforderlich gewesen wäre, so fehlt der Begründung der gegenständlichen Wiederaufnahme eine genaue Darlegung neu hervorgekommener Umstände über eine geänderte und letztlich für die Gewinnerzielung als aussichtslos beurteilte Wirtschaftsführung.

Dass der Bw. als Pensionist schon seit dem Jahre 1992 sehr niedrige Einnahmen und daher Verluste aus der weiter betriebenen selbständigen Tätigkeit als Facharzt erwirtschaftet hat sowie eine Steigerung der Einnahmen altersbedingt nicht zu erwarten war, ist der Abgabenbehörde erster Instanz im Zeitpunkt der Erlassung der Abgabenbescheide bekannt gewesen. Gleiches hat für die Feststellung zu gelten, dass die durch den Bw. erklärten Mieteinnahmen die Einnahmen überstiegen haben. Eine Wiederaufnahme der Verfahren war daher ausgeschlossen.

Der Umstand, dass während der Prüfung eine Vielzahl weiterer neuer Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die die Rechtswidrigkeit der auf Grundlage der eingereichten Erklärungen ergangenen Bescheide dokumentiert hätten, führt jedoch im

Berufungsfall zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, da bei einer Berufung der Partei gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt die Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann. Dies bedeutet, dass im vorliegenden Fall der unabhängige Finanzsenat nur jene wesentlichen Sachverhaltselemente hinsichtlich des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO zu prüfen hat, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt und der Wiederaufnahme als Begründung zu Grunde gelegt hat (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262). Die Identität der Sache, über die die Abgabenbehörde erster Instanz abgesprochen hat, wird demnach durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der von ihr als neu hervorgekommen beurteilt und in den angefochtenen Bescheiden als Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Obzwar das Finanzamt in der Stellungnahme zur Berufung, gestützt auf Aufzeichnungen im Arbeitsbogen, hervorhob, dass der Bw. privat veranlasste Aufwendungen, wie Bankzinsen und Lebensversicherungsprämien als Betriebsausgaben geltend machte, waren die in Streit stehenden Bescheide nicht darauf gestützt worden. Diese verweisen vielmehr in ihrer Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Solcherart war jedoch weder aus Tz 15 noch aus Tz 19 erkennbar, dass die Betriebsprüfung Feststellungen über diese Aufwendungen getroffen hat, sodass der unabhängige Finanzsenat im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung die in Streit stehende Wiederaufnahme nicht zu bestätigen hatte.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher aufzuheben, sodass die auf Grund der Wiederaufnahme ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide des Streitzeitraumes gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Februar 2005