

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Elisabeth Wanke über die als Beschwerde weitergeltenden Berufungen des mittlerweile verstorbenen Ing. A B, Adresse\_privat, vertreten durch H&L Barghouthy Steuerberatungs GmbH, 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/2, Vertreterin der Verlassenschaft: C B, Adresse\_privat, vom 6.10.2010 und vom 9.12.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, 1220 Wien, Dr. Adolf Schärf-Platz 2, vom 20.9.2010 und vom 21.11.2011 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006,
2. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007,
3. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008,
4. Einkommensteuer für das Jahr 2006,
5. Einkommensteuer für das Jahr 2007,
6. Einkommensteuer für das Jahr 2008,
7. Einkommensteuer für das Jahr 2009,

Steuernummer X,

I. zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 vom 21.11.2011 werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben;

II. beschlossen:

- a) Die Beschwerde vom 9.12.2011 wird, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 vom 21.11.2011 richtet, gemäß § 261 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt;
- b) der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 20.9.2010 sowie die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 vom 21.11.2011 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzamt zurückverwiesen.

III. Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 133 B-VG eine Revision nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Eröffnung eines Gewerbebetriebes**

Am 21.3.1989 gab der nunmehr verstorbene Berufungswerber (Bw) und spätere Beschwerdeführer (Bf) Ing. A B, der nichtselbständig als Beamter arbeitete, dem Finanzamt die Eröffnung eines Gewerbebetriebes bekannt.

Der Betrieb sei am 3.1.1989 begonnen worden und umfasse den Groß- und Einzelhandel mit Waren aller Art, insbesondere mit Büromaschinen. Das Betriebsvermögen betrage rund S 40.000, der voraussichtliche Jahresumsatz werde bei S 100.000 liegen. Mit einem Gewinn sei vorerst infolge von Investitionen nicht zu rechnen.

Am 21. 6. 1996 wurde gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet.

### **Gewerbeberechtigungen**

Eine Vielzahl an Gewerbeberechtigungen sind aktenkundig, und zwar für

- Hausbetreuung in Form einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten usw.,
- Hausbetreuung bestehend in Ein- und Ausschalten von Heizung- und Lüftungsanlagen, Funktionskontrolle derselben durch Ablesen der Temperatur und der Druckanzeige, usw.
- Mechatroniker für Elektronik, Büro- und EDV-Systemtechnik, verbunden mit Mechatroniker für Maschinen- und Fertigungstechnik, Mechatroniker für Elektromaschinenbau usw.
- Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsagent
- Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik
- Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, deren höchst zulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt,
- Handelsgewerbe und Handelsagenten,
- Handelsgewerbe gemäß § 103 Abs. 1 lit. b Z 25 GewO 1973 in der damaligen Fassung (Handelsgewerbe mit Ausnahme der konzessionierten Handelsgewerbe, des Antiquitäten- und Kunstgegenständehandels, des Buch-, Kunst- und Musikalienhandels, des Fotohandels, des Betriebes von Tankstellen, des Kleinhandels mit Brennstoffen und Brennmaterial, des Marktfahrgewerbes, sowie der gemäß § 105 GewO 1973 in der damaligen Fassung ausgenommenen Handelsgewerbe),
- Buch-, Kunst- und Musikalienhandel, einschränkt auf den Kleinhandel mit Büchern aus Taschenbuchreihen,

- Güterbeförderung mit KZF, deren höchstzulässige Nutzlast 600 kg nicht übersteigt,
- Räumen wertlosen Gutes aus Wohnungen, Häusern, Kellern, Dachböden, Höfen, Garagen, Geschäftslokalen, Industrieanlagen bzw. gesamten Liegenschaften,
- PR-Berater,
- Direktwerbe- und Adressenunternehmen.

### **Tätigkeitsbeschreibung**

Mit Schreiben vom 11.12.1990 gab der Bf dem Finanzamt bekannt, dass er den bisherigen Handel mit Waren aller Art um den Buch-, Kunst- und Musikalienhandel, Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik und Güterbeförderung mit KZF, deren höchstzulässige Nutzlast 600 kg nicht übersteigt, erweitert habe, wobei er die Buchhaltung in Form einer gemeinsamen Einnahmen-Ausgabenrechnung für alle diese Betätigungen führe. Er sei auch als Versicherungsagent tätig, wofür er wegen der Umsatzsteuerbefreiung eine getrennte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führe.

### **Gewinnentwicklung**

Das Finanzamt erstellte nach folgende Tabelle. Der Bf habe bis zum Jahr 1989 aus seiner gewerblichen Tätigkeit insgesamt nur Verluste erwirtschaftet und stelle sich die Gewinnentwicklung ab dem Jahr 1990 wie folgt dar:

1990	-12.039,64
1991	-16.019,20
1992	-7.807,39
1993	-10.546,65
1994	-8.227,87
1995	-12.155,91
1996	-6.295,79
1997	-5.221,15
1998	+1.306,22
1999	+1.151,65
2000	-5.060,57
2001	+781,09
2002	-1.288,37
2003	+1.984,01

2004	+384,81
2005	-414,03
2006	-10.133,30
2007	-6.698,95
2008	-3.513,94
2009	-1.900,25
Summe	-101.715,33

Aus dieser Aufstellung geht nicht hervor, in welcher Währung diese Beträge angegeben sind, offenbar wurden Schillingbeträge in Euro umgerechnet. Ab 2003 sind es - wie aus der aktenkundigen Einkommensteuererklärung 2003 hervorgeht - Eurobeträge.

#### **Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13.8.2007**

Mit Datum 13.8.2007 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -10.133,30 und nichtselbständige Einkünfte von € 46.788,84 zugrunde liegen. Die Einkommensteuer wurde mit € -4.253,79 festgesetzt. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag wurde nicht berücksichtigt.

#### **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9.1.2009**

Mit Datum 9.1.2009 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -6.698,95 und nichtselbständige Einkünfte von € 50.190,91 zugrunde liegen. Die Einkommensteuer wurde mit € -2.606,52 festgesetzt. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag wurde nicht berücksichtigt.

#### **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.1.2010**

Mit Datum 13.1.2010 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -3.513,94 und nichtselbständige Einkünfte von € 51.671,23 zugrunde liegen. Die Einkommensteuer wurde mit € -1.154,70 festgesetzt. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag wurde nicht berücksichtigt.

#### **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 20.9.2010**

Mit Datum 20.9.2010 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -1.900,25 und nichtselbständige Einkünfte

von € 52.549,12 zugrunde liegen. Die Einkommensteuer wurde mit € -548,18 festgesetzt. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag wurde nicht berücksichtigt.

### **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009**

Mit Eingabe vom 6.10.2010 erhob der Bf offenbar durch seine steuerliche Vertretung Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 mit dem Antrag, den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind zu berücksichtigen. Aktenkundig ist nur folgender Text des steuerlichen Vertreters im elektronischen Abgabensystem:

*Aufgrund eines Mißverständnisses ist der AVAB und der Kinder-FB in der Steuererklärung nicht beantragt worden. Wir bitten im Zuge dieser Berufung um Anerkennung obiger Absetz-und Freibeträge.*

### **Ersuchen um Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2006 und 2007**

Mit Eingaben in Finanz Online vom 7.10.2010 beantragte die steuerliche Vertretung die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007 bzw. regte eine amtswegige Wiederaufnahme an:

*Wir ersuchen um Wiederaufnahme des Verfahrens 2006 / 2007. Erst im Zuge einer Nachkontrolle am 27.9.2010 haben wir festgestellt, daß in der Erklärung 2006 / 2007 vergessen wurde, den Alleinverdienerabsetzbetrag (für 1 Kind) geltend zu machen. Wir ersuchen um nachträgliche Anerkennung des AVAB.*

*In eventu ersuchen wir um amtswegige Wiederaufnahme gem. §303 (4) BAO und ersuchen sie, sich auf den Grundsatz der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit zu berufen.*

### **Antrag auf Bescheidaufhebung Einkommensteuer 2008**

Mit Schreiben vom 8.10.2010 stellte die steuerliche Vertretung Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 gemäß § 299 BAO, da in der Einkommensteuererklärung 2008 vergessen worden sei, den Alleinverdienerabsetzbetrag für ein Kind (D B) und den entsprechenden Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind geltend zu machen.

### **Ergänzungsersuchen vom 7.10.2010**

Mit Schreiben vom 7.10.2010 ersuchte das Finanzamt den Bf "betreffend Einkommensteuer 2008 und Berufung 2009" nach der Feststellung, der Bf erziele aus seiner "selbständigen Tätigkeit seit Jahren Verluste":

*Bitte um Nachreichung einer genauen Tätigkeitsbeschreibung (Art der Tätigkeit, Auftraggeber, welche Waren werden vertrieben, Verkaufs- und Abrechnungsmodalitäten) .*

*Weiters wird um nähere Auflistung der sonstigen Ausgaben unter Kennzahl 9230, der Fahrtkosten unter Kennzahl 9170 (falls es sich um km-Geld handelt - Nachreichung des Fahrtenbuches) sowie um belegmäßigen Nachweis der Fremdleistungen unter Kennzahl 9110 ersucht.*

*Desweiteren ist die Nachreichung einer Prognoserechnung erforderlich, aus der hervorgeht, in welchem Jahr sämtliche bisher angefallenen Verluste durch Gewinne abgedeckt sind.*

### **Beantwortung vom 10.11.2010**

Mit Fax vom 10.11.2010 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass der Bf Mechatroniker sei und im "PC/Technikbereich" arbeite, "zudem reinigt er und kümmert sich um Hausobjekte".

Es gebe kein Fahrtenbuch. Der Bf habe "ein KFZ rein privat (nicht in der Buchhaltung) und einen alten Bus betrieblich."

Laut übermittelter Saldenliste für 2010 "haben wir derzeit einen Gewinn von € 2.781."

Beigelegt war die Kopie einer Honorarnote des Sohnes des Bf, D B, vom 22.9.2009 an seinen Vater über einen zu überweisenden Betrag von € 640,00 für "juristische Rechercheleistungen sowie das Kontrollieren von Vertragstexten", 8 Stunden zu je € 80,00, zusammen € 640,00, sowie einer weiteren Honorarnote des Sohnes des Bf, D B, vom 30.12.2009 an seinen Vater über einen bar erhaltenen Betrag von € 2.000,00 für "Vorbereitungsarbeiten in Form von juristischen Recherchen und der Ausarbeitung der umfangreichen Einladungsschrift samt Kostenvoranschlägen sowie der Protokollführung und Ausarbeitung des Protokolls der am 15.12.2009 statt gefundenen Wohnungseigentümerversammlung der EG Adresse\_1220\_Wien" pauschal € 2.000,00.

Darüberhinaus sind Saldenlisten für die Jahre 2008 und 2009 aktenkundig und auch mehrere vom Bf für die Jahre 2008 bis 2010 ausgestellte Lohnzettel von geringfügig beschäftigten Arbeitnehmern.

## **Ergänzungsersuchen vom 12.11.2010**

Mit Schreiben vom 12.11.2010 ersuchte das Finanzamt den Bf "betreffend Einkommensteuer 2008 und Berufung 2009" nach der Feststellung, der Ergänzungsauftrag vom 7.10.2010 sei nur unvollständig beantwortet worden:

- *Auflistungen der Aufwendungen unter Kennzahl 9230 für 2008 und 2009*
- *Auflistung Fahrtkosten unter Kennzahl 9170 für 2008 und 2009 (Bitte auch um Bekanntgabe, zu wieviel % der Bus betrieblich genutzt wird und um welches Fahrzeug es sich konkret handelt. Wurde für die Aufwendungen Vorsteuer geltend gemacht?)*
- *belegmäßiger Nachweis der Fremdleistungen unter Kennzahl 9110 für 2008*
- *Sie machen neben Fremdleistungen auch Lohnaufwand geltend. Bitte um Übermittlung der Lohnkonten 2008 und 2009.*

## **Beantwortung vom 17.11.2010**

Am 17.11.2010 legte der Bf eine Kopie des Zulassungsscheins betreffend einen Kombinationskraftwagen Mercedes 100 D, zugelassen am 24.4.1991, vor. Demnach sei das Fahrzeug für gewerbsmäßige Beförderung bestimmt, in der 3. Reihe gäbe es Sitzplätze für drei Personen.

Ferner wurde eine Honorarnote des Sohnes des Bf, D B, vom 15.12.2008 an seinen Vater über einen bar erhaltenen Betrag von € 2.550,00 für "die im Jahr 2008 durchgeführten juristischen Beratungstätigkeiten im Arbeits- und Zivilrecht (Konsumentenschutzgesetz) sowie die diversen Internetrecherchen und Textbearbeitungen", 30 Stunden zu je € 85,00, zusammen somit € 2.550,00, vorgelegt.

## **Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2006 vom 21.11.2011**

Mit Bescheid vom 21.11.2011 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 (Bescheid vom 13.08.2007) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

*Die Wiederaufnahme der Verfahrens erfolgt auf Grund Ihrer Anregung.*

*Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im*

*vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.*

*Da im Kalenderjahr 2006 nur für die Monate 10-12/2006 Familienbeihilfe gewährt wurde, ist im Kalenderjahr 2006 kein Kind gem. § 106 EStG gegeben.*

*Der Bescheid ergeht vorläufig, da zu beobachten ist, ob sich für die gewerbliche Tätigkeit innerhalb absehbarer Zeit ein Gesamtgewinn erzielen lässt.*

## **Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21.11.2011**

Ebenfalls mit Datum 21.11.2011 erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, dem keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nichtselbständige Einkünfte von € 46.788,84 zugrunde liegen. Die Einkommensteuer wurde mit € -67,89 festgesetzt, woraus sich eine Nachforderung von € 4.185,90 ergab. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag wurde zwar (nach damaliger Rechtslage) hinsichtlich der Ehegattin berücksichtigt (€ 364,00), nicht aber der erhöhte Alleinverdienerabsetzbetrag bei einem Kind i.S.d. § 106 EStG 1988.

Begründet wurde dieser Bescheid wie folgt:

*Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).*

*Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.*

*Sie erzielen seit Beginn der Tätigkeit im Kalenderjahr 1989 nahezu ausschließlich Verluste. Der Gesamtbetrag der bis einschließlich 2009 erwirtschafteten Verluste beträgt € 101.715,33.*

*Die Umsätze liegen seit Jahren zu meist zw. € 20.000 - € 30.000,-- oder darunter, eine Steigerung ist laut Aktenlage nicht ersichtlich. Die Verluste sind hauptsächlich auf gleichbleibende oder sinkende Einnahmen sowie auf Aufwendungen wie Personalaufwand, Sozialversicherung, Kfz-Kosten und Betreuungsmaterial zurückzuführen.*

*Eine ordnungsgemäße Prognoserechnung, aus der hervorgeht, wann mit einem Gesamtgewinn zu rechnen ist, wurde nicht bei gebracht.*

*Deshalb ist zu entscheiden, dass die Betätigung keine Einkunftsquelle i.S. des Einkommensteuergesetzes darstellt, sondern Liebhaberei gem. § 1 Abs 1 L- VO vorliegt. Die Verluste sind weder ausgleichs- noch vortragsfähig.*



*Hinsichtlich der Umsatzsteuer ergibt sich keine Liebhaberei, die Steuerpflicht betreffend Umsatzsteuer bleibt bestehen.*

Dass der Bescheid vorläufig (gemäß § 200 BAO) ergeht, geht aus der Bescheidausfertigung nicht hervor.

### **Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2007 vom 21.11.2011**

Mit Bescheid vom 21.11.2011 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 (Bescheid vom 9.1.2009) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

*Die Wiederaufnahme der Verfahrens erfolgt auf Grund Ihrer Anregung.*

*Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.*

### **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 21.11.2011**

Ebenfalls mit Datum 21.11.2011 erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, dem keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nichtselbständige Einkünfte von € 50.190,91 zugrunde liegen. Die Einkommensteuer wurde mit € -48,57 festgesetzt, woraus sich eine Nachforderung von € 2.557,95 ergab. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 494,00 wurde berücksichtigt.

Begründet wurde dieser Bescheid wie der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21.11.2011.

Dass der Bescheid vorläufig (gemäß § 200 BAO) ergeht, geht aus der Bescheidausfertigung nicht hervor.

### **Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2008 vom 21.11.2011**

Mit Bescheid vom 21.11.2011 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 (Bescheid vom 13.1.2010) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

*Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.*

### **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 21.11.2011**

Ebenfalls mit Datum 21.11.2011 erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, dem keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nichtselbständige Einkünfte von € 51.571,23 zugrunde liegen. Die Einkommensteuer wurde mit € -19,97 festgesetzt, woraus sich eine Nachforderung von € 1.134,73 ergab. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 494,00 wurde berücksichtigt.

Begründet wurde dieser Bescheid wie der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21.11.2011.

Dass der Bescheid vorläufig (gemäß § 200 BAO) ergeht, geht aus der Bescheidausfertigung nicht hervor..

### **Berufungsvorentscheidung Einkommensteuer 2009 vom 21.11.2011**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.11.2011 gab das Finanzamt der Berufung vom 6.10.2010 dahingehend Folge, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag und der Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind zwar berücksichtigt wurden, nicht aber die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dem Bescheid liegen nur die nichtselbständigen Einkünfte von € 54.449,37 zugrunde, die Einkommensteuer wurde mit € 366,95 festgesetzt. Aus der Berufungsvorentscheidung ergab sich eine Nachforderung von € 181,23.

Begründet wurde dieser Bescheid wie der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21.11.2011.

Dass der Bescheid vorläufig (gemäß § 200 BAO) ergeht, geht aus der Bescheidausfertigung nicht hervor.

## **Berufung bzw. Vorlageantrag vom 9.12.2011**

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung wurde ersichtlich gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2006 bis 2008 sowie gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 Berufung erhoben und hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 Vorlage beantragt:

*... im Auftrage und Namens unseres Klienten berufen wir gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007, 2008 und 2009, alle vom 21.11.2011, innerhalb offener Frist.*

*Wir beantragen die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide und Veranlagung laut eingereichter Steuererklärungen.*

*Bis zur Erledigung der Berufung beantragen wir die Aussetzung der Einhebung gem. §212a BAO von € 8.901,59*

*Berechnung:*

*E 2006 € 4185,90*

*E 2007 € 2557,95*

*E 2008 € 1134,73*

*E 2009 € 181,23*

*ZI 2006 € 563,25*

*ZI 2007 € 218,76*

*ZI 2008 € 59,77*

*Die Berufung richtet sich gegen:*

*-Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO der Jahre 2006 bis 2008 hinsichtlich Liebhaberei und*

*-Einstufung als Liebhaberereibetrieb für die Jahre 2006 bis 2009.*

*Ad Wiederaufnahme des Verfahrens gem. §303 Abs.4 BAO der Jahre 2006 bis 2008 hinsichtlich Liebhaberei:*

*Für eine amtswegige Wiederaufnahme fehlt die Begründung, da keine Tatsachen neu hervorgekommen sind. Die Informationen zu den einzelnen Jahren wurden ihnen vollständig mittels Steuererklärungen übermittelt.*

*Ad Liebhaberereibetrieb:*

*Mit Vorhalt vom 7.10.2010 wurden wir u.a aufgefordert eine Prognoserechnung, aus der hervorgeht, in welchem Jahr mit einem Gesamtgewinn zu rechnen ist, vorzulegen.*

*Dieser Vorhalt wurde beantwortet.*

*Mit Vorhalt vom 12.11.2010 haben sie noch andere Informationen gewünscht und diese auch erhalten. In diesem Vorhalt haben sie nicht erwähnt, dass ihnen die Frage nach dem Gesamtgewinn aus dem ersten Vorhalt zuwenig begründet wurde. Wir gingen daher davon aus, dass sie mit der Beantwortung im 1. Vorhalt zufrieden waren.*

*Nun schreiben sie in den jetzt erlassenen Bescheiden, dass keine ordnungsgemäße Prognoserechnung beigebracht wurde.*

*Warum haben sie uns nicht schon im 2. Vorhalt oder zu irgendeinem anderen Zeitpunkt vor Wiederaufnahme des Verfahrens mitgeteilt, dass sie noch Probleme mit der steuerlichen Würdigung des Gewerbebetriebes haben?*

*Nun befinden wir uns in einem Rechtsmittelverfahren, das allen Beteiligten Zeit, Geld und Nerven kostet. Das hätten wir uns ersparen können.*

*Nun zur Sache selbst:*

*In der VO-Liebhabeerei § 1 Abs. 1 ist keine Rede von der Erforderlichkeit eines Gesamtgewinnes. Lediglich in § 1 Abs.2 wird dieser in absehbarer Zeit gefordert. Sie haben die Tätigkeit des Herrn Ing. B jedoch als § 1 Abs.1- Tätigkeit eingestuft und somit die Frage nach einem Gesamtgewinn zu Unrecht gestellt. Dieser wird in der LVO gar nicht verlangt.*

*Sie schreiben, dass seit 1989 bis 2009 insgesamt € 101.71 S,33 Verluste erwirtschaftet wurden und keine Besserung in Sicht sei. Deshalb Einstufung als Liebhabereibetrieb.*

*In der LVO ist in §2 vorgesehen, dass sie eine Kriterienprüfung durchzuführen haben, bevor sie diese Meinung vertreten können. Sie haben keine durchgeführt bzw. ist dies nicht ersichtlich. Sie haben uns auch keinerlei Fragen gestellt, um die in §2 geforderten sechs Punkte überprüfen zu können. Wir gehen also davon aus, dass sie ungeprüft und somit willkürlich ihre Entscheidung getroffen haben.*

*§2 verlangt ua folgende Klärung:*

*1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:*

*Die Verluste sind seit 2006 rückläufig und drehen sich ab 2010 in einen Gewinn.*

*2006 €- 10.100*

*2007 €- 6.700*

*2008 €- 3.500*

*2009 €- 1.900*

*2010 € 4.900 Gewinn*

*2011 € 9.100 Gewinn (Prognose beiliegend)*

*2012 € 13.500 Gewinn (Prognose, Begründung siehe weiter unten)*

*Diese Verluste sollten noch bereinigt werden um die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge, da niemand allen Ernstes annehmen kann, dass man diese freiwillig zahlt.*

*Nach Bereinigung um SV-Beiträge:*

*2006 €- 7.489*

*2007 €- 4.700*

*2008 €- 1.600*

*2009 € -103 (!)*

*2010 € 6.592 Gewinn*

*2011 € 10.344 Gewinn (Prognose)*

*2012 € 14.744*

*Ihre ursprüngliche Frage, obwohl diese nicht zulässig ist, wann mit einem Gesamtgewinn zu rechnen sei, kann nun beantwortet werden mit: im Jahr 2017.*

*Schon im Jahr 2011 konnte der Gewinn durch Kostensenkung gesteigert werden, ab dem Jahr 2012 erwartet Herr Ing. B eine jährliche Gewinnerhöhung um etwa 50%. Begründung:*

*Herr Ing.B ist von 1.2.2011 bis 1.12.2020 auf Urlaub gegen Einstellung der Bezüge (siehe Beilagen). Er kann sich somit ab Jänner 2012 voll seinen selbständigen Tätigkeiten widmen. Bis dato war ihm dies aufgrund seiner unselbständigen Tätigkeit bei der Y Austria AG nicht möglich.*

*Abschließend noch ein kurzer Rückblick:*

*Herr B hat sein Unternehmen im Jahr 1989 nebenberuflich zu seiner Tätigkeit als Mitarbeiter der Y Austria AG gegründet. Damals konnte er noch ein eigenes Geschäftslokal betreiben in dem seine Frau mittätig war. Es wurde Büromaterial, Bücher, Tonträger, Elektronik verkauft. Nach Erkrankung der Ehegattin und der Pflegebedürftigkeit des Sohnes, der seit seiner Geburt an Neurodermitis leidet, wurde das Geschäft geschlossen.*

*Danach startete er mit der Betreuung von Kunden im ITK Handel und Dienstleistungsbereich.*

*Nach einiger Zeit wurden ITK-Produkte und Software derart bedienerfreundlich, dass seine Dienstleistungen als Betreuer nicht mehr gefragt waren. Er musste abermals umsatteln und widmete sich der Hausbetreuung, Hausverwaltung und technischem Gebäudemanagement. In diesem Geschäftsfeld bewegt er sich jetzt und sieht die Auftragslage positiv.*

*Die Verluste sind also nicht konstant aus einer Tätigkeit entstanden, sondern durch das ständige Anpassen an neue Marktsituationen. Gerade der Elektronikbereich ist ständig von Neuerungen geprägt. Dies erfordert ständig neue Investitionen und, was wohl wesentlich ist, ständig muss ein neuer Kundenkreis neu aufgebaut werden.*

*Wir teilen also keinesfalls die Ansicht, dass es sich um einen Liebhabereibetrieb handelt.*

Beigeschlossen war unter anderem die Kopie eines Bescheides der beim Vorstand der Y Austria AG eingerichteten Personalamtes vom 31.12.2011, wonach dem Bf über sein Ansuchen vom 31.1.2011 gemäß §§ 75, 75a und 75b iVm § 230b BDG 1979 ein Karenzurlaub bis zu jenem Zeitpunkt, zu welchem der Bf frühstmöglich seine Versetzung in den Ruhestand bewirken könnte, bewilligt, ferner eine Einnahmen-Ausgabenrechnung für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2011.

## **Vorlage**

Mit Bericht vom 22.1.2013 legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Eine Erledigung der Berufungen durch den Unabhängigen Finanzsenat erfolgte nicht.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

## **Mitteilung des Todes des Bf**

Am 2.7.2015 teilte der steuerliche Vertreter der RichterIn telefonisch mit, dass der Bf heuer überraschend verstorben sei, er wisse aber keine Details zum Stand des Verlassenschaftsverfahrens.

Das Finanzamt gab nach einer Aktenanforderung des Bundesfinanzgerichts vom 2.7.2015 diesem am 9.7.2015 bekannt, dass der Bf im März 2015 verstorben und die Verlassenschaft noch nicht eingantwortet sei.

## **Amtsbestätigung**

Nach Telefonaten mit der RichterIn übermittelte die erblasserische Witwe C B am 16.7.2015 dem Bundesfinanzgericht die Amtsbestätigung gemäß § 172 AußStrG des Bezirksgerichts Donaustadt vom 15.4.2015, wonach diese berechtigt ist, die Verlassenschaft i.S.d. § 810 ABGB zu vertreten, zu verwalten und zu benützen.

## Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### Sachverhalt

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist bisher weitgehend unbekannt und geht nur teilweise aus dem vorstehend wiedergegebenen Finanzamtsakt hervor.

### Rechtsgrundlagen

§ 278 BAO lautet:

*§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes*

*a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch*

*b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,*

*so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*

*(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.*

*(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.*

§ 303 BAO lautete in der für das Jahr 2011 geltenden Fassung:

*§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder  
c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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 die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997, lautet auszugsweise:

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder



2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß 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).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder

*Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).*

*(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).*

Zu den einzelnen angefochtenen Bescheiden:

#### **Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2006 und 2007 vom 21.11.2011**

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und Einkommensteuer 2007 vom 21.11.2011 verweisen zu den neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln i.S.d. § 303 BAO auf "Ihre Anregung" und auch auf die Begründung zum gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid.

Nach der Aktenlage können diese Bescheide gerade noch so verstanden werden, dass sich das Finanzamt auf die in der Eingabe vom 7.10.2010 (Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007) erfolgte Mitteilung, es sei in den Steuererklärungen 2006 und 2007 vergessen worden, den Alleinverdienerabsetzbetrag für die Ehegattin und für ein Kind geltend zu machen, bezieht. Das Finanzamt hat damit Tatsachen erstmals erfahren, die die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages - ob nach damaliger Rechtslage mit Erhöhungsbetrag für ein Kind oder ohne diesem - nach sich ziehen.

Wie in der als Beschwerde weitergeltenden Berufung zu Recht ausgeführt, enthält die Begründung der neuen Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007, auf die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2006 und 2007 verweisen, keine Tatsachen, die dem Finanzamt nicht bereits bei Erlassung des alten Einkommensteuerbescheides 2006 bekannt gewesen wären. Eine geänderte rechtliche Würdigung eines bereits bekannten Sachverhalts ist keine neue Tatsache. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen dient nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Einzig verbleibende "neu hervorgekommene Tatsache" ist daher, dass der Bf in den Jahren 2006 und 2007 Alleinverdiener i.S.d. EStG 1988 war.

Diese Tatsache war auch geeignet, im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 nach sich zu ziehen: Tatsächlich wurde in den neuen Einkommensteuerbescheiden der Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt.

Zu bemerken ist, dass die Bundesaufgabenordnung die vorläufige Erlassung (i.S.v. § 200 BAO) von Wiederaufnahmebescheiden nicht vorsieht (wie in der Begründung 2006 angegeben). Sollte die Erlassung des neuen Einkommensteuerbescheides vorläufig erfolgen, wäre dies im Spruch des Einkommensteuerbescheides und nicht in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzugeben.

Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2006 und 2007 waren somit gegeben.

Allerdings ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts das Ermessen anders als durch das Finanzamt (das dieses nur formelmäßig begründet hat) zu üben:

Im Rahmen der Ermessensübung (§ 20 BAO) ist zu berücksichtigen, dass lediglich ein Wiederaufnahmegrund zugunsten des Bf besteht, während die Wiederaufnahme des Verfahrens zulasten des Bf (ob zu Recht oder zu Unrecht, kann in diesem Fall auf sich beruhen) insgesamt zu einer Abgabennachforderung von € 2.557,95 geführt hat. Der Bf strebt in seiner Berufung eine Wiederaufnahme auch nicht mehr an.

Bei der Ermessensübung sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; VwGH 21.4.2005, 2000/15/0115).

Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmsgründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen (vgl. VwGH 27.8.1998, 93/13/0023).

In der Regel verbietet die Interessenabwägung bei Geringfügigkeit einer neu hervorgekommenen Tatsache und ihrer steuerlichen Auswirkung den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (vgl. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 11.7.1995, 91/13/0145; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Erst recht kommt daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 20 BAO nicht zur Anwendung, wenn der einzige herangezogene taugliche Wiederaufnahmegrund eine Minderung der Abgabeforderung nach sich zöge, also die Wiederaufnahme zu Gunsten des Abgabepflichtigen erfolgen würde, insgesamt die Auswirkungen der Wiederaufnahme zu Gunsten des Abgabepflichtigen jedoch eine solche zu dessen Lasten wären.

Es wäre nicht einsichtig, dass unter Beachtung des § 20 BAO verhältnismäßig Geringfügiges, das sich noch dazu zu Gunsten des Abgabepflichtigen auswirkt, verhältnismäßig hohe Nachforderungen auf Grund einer neuen rechtlichen Wertung von

Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt waren, rechtfertigen soll (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0071).

In Neuausübung des Ermessens war daher durch das Bundesfinanzgericht von einer Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 Abstand zu nehmen und sind diese Wiederaufnahmebescheide gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

### **Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 21.11.2011**

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Es scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 307 Tz 8 die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Da infolge Aufhebung des Wiederaufnahmebescheids vom 21.11.2011 die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom selben Tag aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO die gegen den Sachbescheid gerichtete Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären (vgl. *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit, 219; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 261 Tz 4).

Somit gehören wiederum der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13.8.2007 und der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9.1.2009 dem Rechtsbestand an.

### **Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2008 vom 21.11.2011**

Der Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2008 vom 21.11.2011 verweist zu den neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln i.S.d. § 303 BAO nur auf die Begründung zum gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid.

Diesbezüglich ist zu sagen, dass auch der Einkommensteuerbescheid 2008, ebenso wie die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007, keine neu hervorgekommenen Tatsachen in Bezug auf die mögliche Liebhaberei enthält, die dem Finanzamt nicht bereits bei Erlassung des alten Einkommensteuerbescheides 2006 bekannt gewesen wären. Eine geänderte rechtliche Würdigung eines bereits bekannten Sachverhalts ist keine neue Tatsache. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen dient nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Der Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2008 erweist sich somit mangels eines angeführten tauglichen Wiederaufnahmegrundes als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 BAO) und ist daher gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

Es mag sein, dass im Zuge des Ermittlungsverfahrens zur Einkommensteuer 2008 und 2009 im Herbst 2010 neue Tatsachen hervorgekommen sind, die geeignet wären, einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid 2008 als jenen vom 13.1.2010 herbeizuführen, doch ist es dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren verwehrt, erstmals anstelle des Finanzamtes eine neu hervorgekommene Tatsache aufzugreifen und als Begründung für die Wiederaufnahme heranzuziehen.

### **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 21.11.2011**

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Es scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 307 Tz 8 die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Da infolge Aufhebung des Wiederaufnahmebescheids vom 21.11.2011 der Einkommensteuerbescheide 2008 vom selben Tag aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO die gegen den Sachbescheid gerichtete Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären (vgl. *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit, 219; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 261 Tz 4).

Somit gehört wiederum der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.1.2010 dem Rechtsbestand an.

### **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 20.9.2010**

Der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 20.9.2010 ist unstrittigerweise rechtswidrig, da er zu Unrecht den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind nicht berücksichtigt.

Nicht fest steht, ob und allenfalls in welchem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2009 steuerlich anzusetzen sind.

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung die Berücksichtigung des geltend gemachten Verlustes aus Gewerbebetrieb von € -1.900,25 mit der Begründung versagt, es läge infolge der von 1989 bis 2009 erwirtschafteten Verluste von € 101.715,33 sowie der im Wesentlichen gleichbleibenden Einnahmen und Ausgaben keine

Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO vor. Eine ordnungsgemäße Prognoserechnung sei nicht vorgelegt worden.

Nähere Sachverhaltsfeststellungen fehlen.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Vielzahl der gewerblichen Betätigungen des Bf im Lauf der Jahre steuerlich "nicht in einen Topf zu werfen" sind, sondern jede für Betätigung für sich darauf zu untersuchen ist, ob eine Einkunftsquelle vorliegt (vgl. etwa UFS 9.6.2011, RV/1069-W/07).

Erste Voraussetzung dafür ist eine gesonderte Gewinnermittlung für jeden einzelnen Betrieb. Der Gewinn oder Verlust ist für jeden einzelnen Betrieb des Steuerpflichtigen gesondert zu ermitteln (vgl. Atzmüller/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 2).

Ein Betrieb ist eine wirtschaftliche Einheit, die sich aus der Summe aller Wirtschaftsgüter bzw. sachlicher Produktionsmittel und Tätigkeiten bzw. menschlicher Arbeitskraft zusammensetzt, die in einer organisatorisch zusammengefassten Form einem bestimmten erwerbswirtschaftlichen totalgewinnfähigen Zweck im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufes oder einer sonstigen selbständigen Arbeit oder im gewerblichen Bereich dienen. Der Betrieb kann aus verschiedenen relativ selbständigen Untereinheiten (Teilbetrieben) zusammengesetzt sein. Mehrere im äußeren Erscheinungsbild von Betrieben unterhaltene wirtschaftliche Einheiten eines Steuerpflichtigen sind nach objektiven Kriterien i.S.d. Verkehrsauffassung auf eine Betriebseinheit oder -mehrheit zu prüfen (vgl. VwGH 22.11.1995, 94/15/). Es liegt nur dann ein Betrieb vor, wenn zwischen den Einheiten enge wirtschaftliche Beziehungen (organisatorische Zusammenfassung und wirtschaftliche Unter- oder Nebenordnung) bestehen (vgl. Atzmüller/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 3 mit zahlreichen Beispielen).

Welche gewerbliche Betätigungen im Jahr 2009 tatsächlich betrieben und wann diese begonnen wurden, wurde bisher nicht festgestellt.

Ein wirtschaftlicherer Zusammenhang der, wie im Vorlageantrag angegeben, zuletzt ausgeübten Tätigkeit im Bereich der Hausbetreuung (für die dort ebenfalls behauptete Tätigkeit als Hausverwalter ist eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe der Immobilienreuhänder, § 94 Z 35 GewO 1994, § 117 GewO 1994, nicht aktenkundig, was der allenfalls unbefugten Ausübung nicht entgegenstehen würde) und dem technischen Gebäudemanagement etwa mit dem zunächst angefangenen Handel mit Büromaterial und Taschenbüchern ist nach der Verkehrsauffassung nicht ersichtlich.

Auch wenn die Berufung davon spricht, dass der Bf mehrfach beruflich "umgesattelt" habe, dürften im Jahr 2009 auch früher begonnene Tätigkeiten weitergeführt worden sein, da die vorgelegte Saldenliste 2009 Erlöse aus folgenden Bereichen ausweist:

- Betreuung EDV (€ 2.350,00)
- Betreuung Häuser (€ 19.239,33)

- Umsatz Handelswaren (€ 737,95)
- Umsatz Bücher (€ 156,19)
- Provision Versicherungen (€ 425,67)
- "Prov. Geschä" (€ 72,00).

Auch wurden weiterhin etwa "Handelswaren" und "Handelswaren/Bücher" (in einem die jeweiligen Umsätze um mehr als das Doppelte übersteigenden Umfang) eingekauft.

Für die im Jahr 2009 tatsächlich ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten ist daher - für jeden Betrieb gesondert - eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 2 LVO durchzuführen.

Entgegen der Ansicht des Vorlageantrags sind bei der Gewinnermittlung die Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung als gesetzlich vorgesehene Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) nicht außer Ansatz zu lassen (läge Liebhaberei vor, wären im Übrigen die auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen und sonderausgabenabzugsfähig, VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Bei der Gewinnermittlung zu prüfen wird auch sein, ob die vom Bf mit seinem Sohn abgeschlossenen Vereinbarungen den Kriterien, die steuerlich an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu legen sind (vgl. etwa die bei Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 67 ff. dargestellte ständige Rechtsprechung des VwGH), erfüllen. Der Sohn des Bf befand sich im Jahr 2009 offenkundig in Berufsausbildung. Vorweg erscheint es nicht fremdüblich, jemandem, der unbefugt eine Rechtsanwältin vorbehaltene Tätigkeit ausübt (so der Sohn tatsächlich entgeltlich seinen Vater juristisch beraten haben sollte), ein Honorar von € 80,00 je Stunde zu zahlen. Worum es sich genau bei den Tätigkeiten des Sohnes gehandelt hat und in welchem Zusammenhang diese mit den gewerblichen Tätigkeiten des Vater stehen, ist offen.

Schließlich ist bislang eine Prüfung, ob und in welchem Umfang geltend gemachte Betriebsausgaben gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähige Aufwendungen darstellen, durch das Finanzamt unterblieben.

Steht fest, welche Gewinne und Verluste jeweils erzielt wurden, ist die in der Liebhabereiverordnung vorgesehene Prüfung der Kriterien

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben 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),

in einer nachvollziehbaren Weise vorzunehmen.

Allfällige Verluste aus mittlerweile aufgegebenen Betätigungen, die in keinem Zusammenhang mit den im Jahr 2009 ausgeübten Betätigungen stehen, dürfen bei der Kriterienprüfung der nunmehr ausgeübten Betätigungen nicht berücksichtigt werden.

Bei der Entwicklung der im Jahr 2009 ausgeübten Betätigungen werden auch die dem Finanzamt vorliegenden Gewinnermittlungen für die Jahre 2010 bis 2014 einzubeziehen sein.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen ist die Sache betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 an das Finanzamt gemäß § 278 BAO zurückzuverweisen.

### **Durchführung der erforderlichen Buchungen**

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabekonto vorzunehmen.

### **Nichtzulassung der Revision**

Eine Revision ist nach Art. 133 B-VG zulässig, wenn eine Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil diese von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Entscheidung in rechtlicher Hinsicht der wiedergegebenen Rechtsprechung des VwGH folgt und Tatfragen im Allgemeinen einer Revision nicht zugänglich sind (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039).

Wien, am 23. Juli 2015