



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch RA, gegen die Bescheide des FA betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 entschieden:

1. Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2004 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
2. Die Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahr 2000 bis 2004 werden als unzulässig geworden gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen.
3. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wird stattgegeben, der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist als Fachärztin für Interne Medizin nicht selbstständig tätig. Im Jänner 1998 eröffnete sie in P eine Wahlarztpraxis, welche sie im Jahr 2000 nach L verlegt hat. In den Jahren 1998 bis zur Einstellung der Praxis im Jahr 2005 erklärte die Bw. ausschließlich Verluste aus selbständiger Arbeit.

1) 2000- 2004:

Die Veranlagungen für die Jahre 2000 bis 2004 erfolgten zunächst erklärungsgemäß.

Im Zuge einer die Jahre 2000 bis 2004 umfassenden Außenprüfung wurde die Tätigkeit der Bw. als Wahlärztin vom Prüfer als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO beurteilt. Weder der Bp- Bericht noch die Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf welche in den Wiederaufnahmbescheiden hingewiesen wurden, enthielten nähere Ausführungen zu den Wiederaufnahmegründen.

Den gegen die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2004 eingebrochenen Berufungen gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2007 statt und hob die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide vom 25. Juli 2006 auf. Der die Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2000 verfügende Bescheid vom 25. Juli 2006 wurde mit Bescheid vom 27. September 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Mit Bescheiden vom 18. April 2007 (für 2001 bis 2004) bzw. 1. Oktober 2007 (für 2000) verfügte das Finanzamt automatisationsunterstützt neuerlich die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren.

Mit gleichem Datum ergingen neue Sachbescheide, die die Verluste aus selbständiger Arbeit unberücksichtigt ließen. Die Begründung zu den Sachbescheiden enthielt u.a. folgenden Hinweis: „*Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.*“

Gleichfalls mit 18. April 2007 bzw. 1. Oktober 2007 fertigte das Finanzamt für die vorgenannten Zeiträume die in den Sachbescheiden angekündigte (zusätzliche) Begründung aus:

„Bescheidbegründung“

An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid (Berufungsvorentscheidung) abgefertigt:

<i>Bezeichnung des Bescheides Wiederaufnahme Einkommensteuer 2000 (bis 2004); Einkommensteuer 2000 (bis 2004)</i>
<i>Datum des Bescheides 18. APR. 2007 (2001-2004)/1. OKT. 2007 (2000)</i>

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gründet sich auf das Neuherkommen von Tatsachen, welche im abgeschlossenen Verfahren noch nicht bekannt waren und nun im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung – siehe auch Bericht vom 24.7.2006 – bekannt wurden. Diese Gründe werden nach Darstellung des Sachverhaltes näher ausgeführt.

Sachverhalt:

Sie haben im Jänner 1998 eine Wahlärztpraxis in P eröffnet und haben diese Praxis im Jahr 2000 aufgrund der Besetzung einer in P ausgeschriebenen Kassenstelle nach L verlegt. Die Umsätze und Verluste haben sich wie folgt entwickelt.

	<i>Umsatz</i>	<i>Verlust</i>
<i>1998</i>	<i>S 49.382,00</i>	<i>S 402.843,00</i>

<i>1999</i>	<i>S 38.257,00</i>	<i>S 368.858,00</i>
<i>2000</i>	<i>S 21.706,00</i>	<i>S 235.116,00</i>
<i>2001</i>	<i>S 74.371,00</i>	<i>S 139.286,00</i>
<i>2002</i>	<i>€ 3.921,00</i>	<i>€ 7.720,00</i>
<i>2003</i>	<i>€ 2.437,00</i>	<i>€ 8.922,00</i>
<i>2004</i>	<i>€ 785,00</i>	<i>€ 9.677,00</i>

1999 erkrankte Ihr Ehemann an einer schweren Krankheit, an welcher er im Jahr 2001 verstarb. Die im Jahr 2003 erfolgte Schließung der Internen Abteilung im Krankenhaus K verursachte einen wesentlichen Patientenrückgang. Im November 2004 verursachte eine Operation eine dreimonatige Dienstunfähigkeit:

Steuerliche Würdigung:

Die im Falle einer Liebhabereivermutung bei einer Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 der LVO durchzuführende Kriterienprüfung hat insbesondere dem Kriterium „Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen“ besondere Bedeutung zuzumessen. Sie haben jedoch trotz ständigem Auftreten von Verlusten – in den Jahren 1998 bis 2000 vor allem bedingt durch die hohen Reisekosten, in allen Jahren auch bedingt durch die Raummiete – ab 2000 Ihre Tochter ..., wohnhaft in....in der Praxis beschäftigt. Dieses Beschäftigungsverhältnis mit der Tochter ist erst im Rahmen der Prüfung bekannt geworden und ist wesentlich bei der Untersuchung der Liebhabereibeurteilung. Denn bei objektiver Beurteilung ist durch diese Anstellung sicher kein Bestreben gegeben, aus der Wahlarztordination Gewinne zu erzielen, sondern wurde vielmehr die Ertragslage noch weiter verschlechtert. Wäre dieser Umstand bereits damals bei Erlassung der Bescheide bekannt gewesen, wäre bereits damals die Einkunftsquelle nicht anerkannt worden. Durch diese Verquickung von beruflichen und privaten Interessen kann eindeutig geschlossen werden, dass das Augenmerk bei der Tätigkeit als Wahlärztin nicht in der Erzielung eines Gesamtgewinnes gelegen war. Denn Liebhaberei bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung liegt vor allem dann vor, wenn persönliche Motive wie zB die Schaffung oder Erhaltung einer Beschäftigung bzw. zukünftigen Existenzgrundlage für nahe Angehörige für das Dulden von Verlusten ausschlaggebend sind....."

In den gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie die neuen Sachbescheide eingebrachten Berufungen vom 18. Mai 2007 (betreffend die Jahre 2001 bis 2004) bzw. 16. Oktober 2007 (betreffend 2000) wandte die Bw. zunächst ein, dass die Wiederaufnahme unzulässig sei. Der Umstand, dass ihre Tochter in der Praxis beschäftigt gewesen sei, bilde keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund, da dies dem Finanzamt bereits vor Durchführung der Betriebsprüfung im Sommer 2006 bekannt gewesen sei, weil für diese Dienstnehmerin ein Lohnsteuerkonto geführt worden sei. Auch wenn man unterstelle, dieser Umstand sei dem Finanzamt erst bei der Betriebsprüfung im Sommer 2006 bekannt geworden, reiche dies für die Wiederaufnahme nach Abschluss des Berufungsverfahrens nicht aus, da dafür eine nach diesem Verfahren neu bekannt gewordene Tatsache herangezogen werden müsse.

Hinsichtlich der gleichfalls angefochtenen Sachbescheide rügte die Bw. im Wesentlichen, das Finanzamt habe keine Kriterienprüfung vorgenommen bzw. verabsäumt Feststellungen dazu

zu treffen, ob die in § 1 Abs. 1 LVO genannte Gewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

2) 2005

Im Einkommensteuerbescheid vom 18. August 2006 wich das Finanzamt insoweit von der Steuererklärung für das Jahr 2005 ab, als es den dort ausgewiesenen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von 8.770,37 € unter Hinweis auf die Schlussbesprechung vom 14. Juli 2006 unberücksichtigt ließ. Die dagegen erhobene Berufung war darauf gerichtet, erklärungsgemäß, d.h. unter Berücksichtigung der vom Finanzamt wegen Liebhaberei nicht anerkannten Verluste aus dem Betrieb der Privatordination zur Einkommensteuer veranlagt zu werden.

Das Finanzamt hat in weiterer Folge der gegen den Einkommensteuerbescheid vom 18. August 2006 gerichteten Berufung mit „händischer“ Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2007 stattgegeben und gleichzeitig ausgesprochen, dass der Bescheid aufgehoben wird (Bl. 32/2005 ESt-Akt). Am 18. April 2007 erließ das Finanzamt neuerlich einen (inhaltlich mit dem aufgehobenen Einkommensteuerbescheid vom 18. August 2006 identen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, welcher mit Berufung vom 18. Mai 2007 angefochten wurde.

Über die Berufung wurde erwogen

1) Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2004:

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (zB VwGH vom 22. Dezember 2005, 2001/15/0004).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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 eindeutige Angabe der Wiederaufnahmegründe ist deswegen notwendig, weil die Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt (nur) zu prüfen hat, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, R 307 Tz 3).

Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmegründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind (zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können (zB VwGH 4.9.1986, 86/16/0083; VwGH 17.2.1994, 93/16/0117), ist eine hinsichtlich der Darstellung der Wiederaufnahmegründe fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Die streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide (vom 18. April bzw. 1. Oktober 2007) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 wurden wie folgt (wörtlich) begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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 herbei geführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Die vorstehende Bescheidbegründung beschränkt sich lediglich auf Wiedergabe des Gesetzeswortlautes, weshalb die Berufungsbehörde mangels Anführung konkreter Wiederaufnahmegründe nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese Verfahren tatsächlich wiederaufgenommen werden durften. Diese Begründung ist daher nicht geeignet, eine amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren zu rechtfertigen. Festzuhalten ist überdies, dass die Wiederaufnahmebescheide auch keinerlei Hinweis auf eine gesondert ergangene (zusätzliche) Bescheidbegründung enthalten.

Doch selbst wenn man von der Tatsache des fehlenden Hinweises auf eine zusätzliche Begründung absieht und dessen ungeachtet die - bereits eingangs erwähnten - „händisch“ erfolgten zusätzlichen Bescheidbegründungen (vom 18. April bzw. 1. Oktober 2007) zu den Bescheiden betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer 2000 bis 2004 heranzieht, so vermögen auch diese die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme nicht zu tragen. Denn das Finanzamt führt als einzige neu hervorgekommene neue Tatsache an, dass erst im Rahmen der Prüfung bekannt geworden sei, dass das Beschäftigungsverhältnis die Tochter der Bw. betroffen habe, lässt aber offen, inwieweit dieses Sachverhaltselement entscheidungswesentlich sein soll.

Den im Akt befindlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ist zu entnehmen, dass die Bw. ab dem Jahr 2001 (und nicht wie in der Bescheidbegründung angeführt ab dem Jahr 2000) Gehälter in Höhe von 48.934,00 S (2001) bzw. 3.751,16 € (2002 bis 2004) als Betriebsausgabe abgesetzt hat, weshalb jedenfalls für das Jahr 2000 der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vorliegen kann.

Hinsichtlich der Folgejahre 2001 bis 2004 konnte der Auffassung des Finanzamtes in Bezug auf das Neuherkommen von entscheidungswesentlichen Tatsachen aus folgenden Erwägungen nicht gefolgt werden:

Mit dem Hinweis darauf, dem Kriterium „Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen“(§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO) komme im Zuge einer Liebhabereiprüfung besondere Bedeutung zu, zieht das Finanzamt allein den Umstand, dass das bei der Untersuchung der Liebhabereibeurteilung wesentliche Beschäftigungsverhältnis mit der Tochter erst im Rahmen der Prüfung bekannt geworden sei, als neu hervorgekommene Tatsache heran. Damit übersieht das Finanzamt, dass bereits den Beilagen zu den Abgabenerklärungen entnommen werden konnte, dass die Einnahmeseite durch die erstmals ab 2001 im Aufwand aufscheinenden Gehaltszahlungen zusätzlich belastet wurde und sich die Ertragslage dadurch noch weiter verschlechtert hat. Das Missverhältnis zwischen den Aufwendungen für die ab 2001 geleisteten Gehaltszahlungen und den vereinnahmten Entgelten war also schon im Zeitpunkt der Erlassung der "Erstbescheide" bekannt. Es trifft zwar zu, dass aus den Erklärungen nicht ersichtlich war, dass die Bw. die Gehaltszahlungen an ihre Tochter geleistet hat, doch kommt diesem Umstand nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates keine Entscheidungsrelevanz zu. Ob nämlich das (aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ersichtliche) Dienstverhältnis mit der Tochter oder einer familienfremden Person eingegangen wurde, könnte als neu hervorgekommene Tatsache allenfalls dann von Relevanz sein, wenn es um die Frage geht, ob ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis vorliegt, für die Frage der Liebhabereibeurteilung ist diese vom Finanzamt allein ins Treffen geführte Tatsache allerdings nicht ausschlaggebend.

Dass weitere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens der Bw. im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen wären, hat das Finanzamt in der Bescheidbegründung nicht festgehalten. Soweit in diesem Zusammenhang auf die „Verquickung von beruflichen und privaten Interessen“ bzw. auf „persönliche Motive wie zB die Schaffung oder Erhaltung einer Beschäftigung bzw. zukünftigen Existenzgrundlage“ hingewiesen wird, handelt es sich um bloße Mutmaßungen und keine neu hervorgekommenen Tatsachen, auf welche die Wiederaufnahme des Verfahrens hätte begründet werden können.

Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente. Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind. Daher fehlt dem bislang nicht bekannten Umstand, dass die Bw. ein Dienstverhältnis mit ihrer Tochter begründet habe, die Entscheidungswesentlichkeit für die Frage, ob die Tätigkeit der Bw. überhaupt als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu qualifizieren ist.

Da die mit den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2004 herangezogenen Wiederaufnahmegründe die Verfügung der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht tragen, ist der Berufung statzugeben und sind diese Bescheide aufzuheben.

2) Einkommensteuer 2000 bis 2004

Mit der ersatzlosen Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide leben wieder auf (vgl. Ritz, BAO, Tz. 8 zu § 307 BAO). Die gegen die angefochtenen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 eingebrachte Berufung war insoweit gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

3) Einkommensteuer 2005

Durch eine Berufungsvorentscheidung wird das Berufungsverfahren beendet, falls kein rechtzeitiger Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt wird oder die Berufungsvorentscheidung nicht aus anderen Gründen (zB bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO oder § 303 BAO) aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Die Aufhebung eines angefochtenen Bescheides durch Berufungsvorentscheidung kommt, weil immer in der Sache selbst (meritorisch) zu entscheiden ist, nur dann in Betracht, wenn sie ersatzlos zu erfolgen hat, wenn also in der betreffenden Angelegenheit kein Bescheid zu ergehen gehabt hätte. Feststeht, dass angesichts der von der Bw. im Streitjahr 2005 erzielten Einkünfte zweifellos keine ersatzlos „aufhebende“ Berufungsvorentscheidung hätte ergehen dürfen.

Die eingangs erwähnte, im Spruch eindeutig die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 18. August 2006 aussprechende Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2007 ist laut Aktenlage – ungeachtet ihrer Rechtswidrigkeit - allerdings rechtswirksam ergangen (lt. RSb Bl. 34a/2005 wurde die Berufungsvorentscheidung am 16. April 2007 durch Hinterlegung der Bw. nachweislich zugestellt). Durch die materielle Rechtskraft, die mit der wirksamen

Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides eintritt, ist die Behörde insofern an ihre Entscheidung gebunden, als eine Abänderung, Zurücknahme oder Aufhebung nur bei Verwirklichung eines diesbezüglichen Tatbestandes (siehe zB §§ 293, 293b, 295, 295a, 299, 303 BAO) oder bei Vorbehalt eines Wiederrufs (zB § 294) erfolgen darf (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 92 Anm 5).

Mit anderen Worten, die Berufungsvorentscheidung gehört somit dem Rechtsbestand an und entfaltet selbst dann eine verbindliche Rechtswirkung, wenn sie rechtswidrig ist. Das Finanzamt hätte die normative Wirkung dieser (zweifellos rechtswidrigen) Berufungsvorentscheidung für den Fall, dass kein Vorlageantrag eingebracht wird, nur durch eine auf § 299 BAO gestützte Aufhebung beseitigen können, nicht jedoch durch Erlassung eines weiteren Einkommensteuerbescheides für denselben Zeitraum, für den zuvor eine den (früheren) Einkommensteuerbescheid aufhebende Berufungsvorentscheidung ergangen ist.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde weder ein Vorlageantrag im Sinne des § 276 Abs. 2 BAO eingebracht, noch erfolgte eine Aufhebung nach § 299 BAO innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist. Das Finanzamt (und auch der unabhängige Finanzsenat) ist folglich an die den Einkommensteuerbescheid vom 18. August 2006 aufhebende Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2007 gebunden und erweist sich der am 18. April 2007 für das Jahr 2005 ergangene Einkommensteuerbescheid deshalb als rechtswidrig, weil er ohne verfahrensrechtlichen Titel ergangen ist und ihm der Einwand der bereits entschiedenen Sache entgegensteht.

Der Berufung vom 18. Mai 2007 war somit statzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 14. März 2012