

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Helmut Allesch, Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Gabelsbergerstr. 2, vom 30. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch OR Mag. Bernhard Ludwig, vom 26. August 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist Lehrerin und seit Ende 1989 auch als Rechtsanwältin tätig. Betriebsort ist die Wohnung der Bw. Seit Beginn ihrer Rechtsanwaltstätigkeit erklärte sie folgende Umsätze (ohne Eigenverbrauch) und Verluste:

Kalenderjahr	Umsatz	Verlust
1989	nicht erkl.	-63.729 S
1990	151.592 S	-400.846 S
1991	500.912 S	-219.274 S
1992	674.857 S	-14.358 S
1993	656.089 S	-133.139

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

Das Finanzamt führte bei der Bw im Jahr 2005 erstmalig seit Beginn der Rechtsanwaltstätigkeit eine Außenprüfung der Jahre 1999 bis 2003 (idF Streitjahre) durch. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung geht hervor:

Nach Ansicht der Außenprüfung stellt die Tätigkeit als Rechtsanwältin keine Einkunftsquelle dar. Die daraus erzielten Verluste der Jahre 1999-2003 werden nicht anerkannt.

Zu obiger Ansicht ist es aus folgenden Gründen gekommen:

- *Seit Beginn der Tätigkeit (1989) wurden nur Verluste (teilweise hohe Verluste) erzielt.*
- *In den Jahren 1998 und 1999 übersteigen die Verluste die Umsätze.*
- *In der Vorhaltsbeantwortung der Veranlagung 2000 wurden offene Honoraransprüche i.H.v. ATS 450.000,- angegeben, welche auch eingebbracht werden. Weiters wurde erklärt, dass in absehbarer Zeit positive Jahresergebnisse sowie auch die Erzielung eines Gesamtgewinnes zu rechnen ist.*
- *In den Jahren 2001-2003 wurden auch weiterhin Verluste erklärt.*

Auf Grund der Feststellungen dieser Prüfung beurteilte das Finanzamt diese Tätigkeit als Liebhaberei. Mit Bescheiden vom 26. August 2005 verfügte das Finanzamt deshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Streitjahre und setze die Einkommensteuer unter Außerachtlassung der daraus erzielten Verluste neu fest.

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme der Verfahren im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Tz 2) wie folgt:

Im durchgeführten Vorhalteverfahren zur Veranlagung des Jahres 2000 wurde bereits die Problematik der laufenden Verluste aus selbständiger Arbeit bzw. welche Schritte

unternommen werden höhere Erträge zu erzielen gestellt. In der Beantwortung wurde erklärt, dass offene Honorarforderungen bestehen und diese versucht werden einbringlich zu machen. Weiters wurde erklärt, dass in Zukunft sowohl mit positiven Jahresergebnissen als auch mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes zu rechnen ist. Aus den nachfolgenden Veranlagungen ist jedoch eine derartige Änderung nicht festzustellen.

Mit Berufungsschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 30. September 2005 wendet sich die Bw gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren und bringt zur Begründung im Wesentlichen vor, dass die Verluste seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1989 vorlägen und sich in der Betreibung der Kanzlei keine Änderung ergeben habe. Diese Tatsache sei dem Finanzamt daher seit 1989 bekannt und es sei von der Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide kein Gebrauch gemacht worden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei auch die Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als „Liebhaberei“ die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes und keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO. Die nachteiligen Folgen einer früheren eventuell unzutreffenden Würdigung oder Wertung des unbestrittenen Sachverhaltes oder eine eventuell fehlerhaften rechtlichen Beurteilung ließen sich – gleichgültig durch welche Umstände sie veranlasst worden seien – bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Weg der „Wiederaufnahme“ des Verfahrens beseitigen.

Mit Vorhaltsschreiben vom 5. Oktober 2005 ersuchte das Finanzamt die Bw, die Unterlassung des rechtzeitigen Setzens strukturverbessernder Maßnahmen zu begründen, weil dies den Neuerungstatbestand eines Wiederaufnahmegrundes rechtfertigen würde.

Der Vorhalt des Finanzamtes blieb trotz zweifachen Ersuchens des steuerlichen Vertreters um Fristverlängerung letztlich unbeantwortet.

Mit Schreiben vom 2. Jänner 2006 hielt das Finanzamt der Bw ua. vor, dass in der Besprechung vom 25. August 2005 (Schlussbesprechung) von ihr mehrfach geäußert und erläutert worden sei, dass an ihrer Betriebsadresse auf Grund der Gegebenheiten des lokalen Umfeldes vor allem kein lukratives und finanzkräftiges Klientel hätte angesprochen werden können (zB. schlechte Infrastruktur, schlechte Lage oder vielfach einkommenschwache Bevölkerungsschichten). Eine aus diesen Gründen logische Konsequenz einer Betriebsverlegung sei von ihr „vergangenheitlich“ nicht vorgenommen worden. In ihrem Schreiben vom 26. August 2002 werde von ihr ua. ausgeführt, dass es nur möglich gewesen wäre, Aufträge zu lukrieren, wenn auf „Honorarkonti“ verzichtet werden würde. Dadurch sei es zu zahlreichen Forderungsausfällen gekommen. Weiters wären zu diesem Stichtag offene Honorarforderungen von ca. 450.000 S ausständig gewesen, für die „es möglich sein (werde), diese Beträge einbringlich zu machen“. Weiters sei die Bw durch persönlich Umstände gezwungen gewesen, den Beruf als Anwältin zu reduzieren.

Auf diesen Vorhalt replizierte die Bw mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 20. Dezember 2005, wobei sie insbesondere darauf hinwies, dass sowohl „im Bescheid als auch im BP-Bericht“ der Hinweis fehle, welche strukturverbessernden Maßnahmen nicht gesetzt worden seien und welche davon die Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen sollten.

Mit „Berufungsvorentscheidungen“ vom 7. April 2006 wies das Finanzamt die Berufung vom 30. September 2005 betreffend Einkommensteuer (!) für die Streitjahre als unbegründet ab. Bezuglich der eigentlich mit dieser Berufung angefochtenen Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte hingegen keine Berufungsvorentscheidung.

In der zu diesen „Berufungsvorentscheidungen“ ergangenen gesonderten Begründung vom 6. April 2006 wies das Finanzamt im Wesentlichen auf sein Vorhaltsschreiben vom 2. Jänner 2006 hin.

Die Bw stellte mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 11. Mai 2006 diesbezüglich einen „Vorlageantrag“.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Juni 2006 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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

Wie das Finanzamt in der im Sachverhalt genannten gesonderten Begründung richtig erkannt hat, stellt die rechtliche Beurteilung einer Betätigung keine zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigende Tatsache dar (vgl. zB VwGH 27. Februar 1985, 83/13/0056, 0089, 0090, und VwGH 17. Dezember 2001, 95/14/0010); eine Wiederaufnahme des Verfahrens für bereits veranlagte Kalenderjahre ist jedoch zulässig, wenn nähtere Umstände einer Betätigung als Tatsachen neu hervorkommen, und die Abgabenbehörde bei deren Kenntnis für diese

Kalenderjahre im Spruch anderslautende Bescheide erlassen hätte (vgl. VwGH 27. 5. 2003, 99/14/0322).

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

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

Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang, dass das Finanzamt aber nicht – wie dies die Bw im Schreiben vom 20. Dezember 2005 zu Unrecht meint – zur näheren Darstellung, „*welche strukturverbessernden Maßnahmen nach Ansicht der Behörde nicht gesetzt wurden*“, verhalten ist.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist vom Finanzamt zu begründen. Der Begründungspflicht wird dabei nur dann entsprochen, wenn der Abgabepflichtige erkennen kann, welche Umstände als Tatsachen neu hervorgekommen sind, 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. Diese Umstände sind in dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid anzuführen. Dabei ist aber nicht von einer überspitzten Förmlichkeit auszugehen, sondern es reicht aus, wenn diese Umstände bei verständiger Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung erkennbar sind (vgl. VwGH 5. Mai 1992, 92/14/0006).

Im Berufungsfall können die Ausführungen des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zusammen mit jenen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung nicht als zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend angesehen werden.

Insbesondere reicht – abgesehen davon, dass diese Umstände nicht neu hervorgekommen sind - das Auftreten von Verlusten für sich allein nicht aus, das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht und damit das Nichtbestehen einer Einkunftsquelle anzunehmen (vgl. VwGH 12. September 1996, 94/15/0064, 0065) und können daher für sich auch nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen.

Wenn das Finanzamt in der gesonderten Begründung vom 6. April 2006 mit dem Hinweis auf den Inhalt des Vorhaltsschreibens vom 2. Jänner 2006 nachträglich begründend zum Ausdruck bringt, dass im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen ist, dass die Bw einerseits schon zu Beginn des Streitzeitraumes auf Grund langjähriger Tätigkeit erkannt hat bzw. hätte erkennen müssen, dass „an ihrer Betriebsadresse auf Grund der Gegebenheiten des lokalen Umfeldes vor allem kein lukratives und finanzkräftiges Klientel hätte angesprochen werden können (zB. schlechte Infrastruktur, schlechte Lage oder vielfach einkommenschwache Bevölkerungsschichten)“, und sie andererseits „durch persönlich Umstände gezwungen gewesen (ist), den Beruf als Anwältin zu reduzieren“, so zeigt es damit durchaus Umstände auf, die – zusammen mit dem neu hervorgekommenen Umstand, dass ausreichende strukturverbessernde Maßnahmen unterlassen wurden – zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtigt hätten.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich aber deshalb als rechtswidrig, weil eine solche nachträgliche Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzamt (zB. mittels Berufungsvorentscheidung) unzulässig ist (vgl. BMF 9. Jänner 1995, ÖStZ 1995, 359). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst ist auch nicht dazu berechtigt, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen hat wieder aufnehmen dürfen, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen (hier: aus den nachträglich genannten Gründen) zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache des Verfahrens erster Instanz schließt es aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe heranzieht und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese Beschränkung auf die Sache des erstinstanzlichen Verfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen

Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 2. Februar 2000, 97/13/0199).

Der Berufung war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Diese Berufungsentscheidung steht einer neuerlichen Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen unter Heranziehung (auch) der nachträglich zur Begründung herangezogenen Umstände nicht entgegen.

Graz, am 3. August 2006