



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Koneczny & Partner WP und Stb GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1190 Wien, Saarplatz 17/5, vom 30. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag.a Stefanie Rauchecker, vom 24. April 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) sowie Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO), jeweils der Jahre 2005 bis 2009

### **entschieden:**

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) der Jahre 2005-2009 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden **aufgehoben**. Die darauf gegründeten neuen Sachbescheide über die Feststellung von Einkünften für 2005 - 2009 sind damit aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, und die alten Sachbescheide leben wieder auf (§ 307 Abs 3 BAO).

### **beschlossen:**

Die gegen die alten Sachbescheide für 2005-2009 fortwirkende Berufung wird als gegenstandslos erklärt (§ 274 BAO).

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine GmbH & Co KG, führte seit ihrer Gründung 1994 bis 2010 ein Einzelhandels-Papierfachgeschäft, zunächst an drei Filial-Standorten, seit 2004 nur mehr an einem Standort. Am 31.12.2010 erfolgte der Verkauf des Betriebes an die Komplementär-GmbH, welche den Betrieb sodann am 31. März 2012 einstellte, sich aber noch nicht in Liquidation befindet.

Im gesamten Tätigkeitszeitraum hatte die Bw nur Verluste erzielt. Das Finanzamt stellte für alle Jahre bis einschließlich 2009 gemäß § 188 BAO jeweils erklärungsgemäß negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Sämtliche Bescheide waren gemäß § 200 BAO endgültig ergangen.

Beginnend mit 16. November 2011 veranstaltete das Finanzamt bei der Bw eine Außenprüfung für die Jahre 2005 – 2009. Im dazu erstatteten Bericht vom 23. April 2012 traf der Prüfer folgende Feststellungen:

### **Tz 1** Liebhaberei

Die Verluste hätten von 1994 – 2009 ein negatives Gesamtergebnis von -€ 645.836,00 erbracht. Die in einer Vorhalts-Beantwortung dargelegten Gründe, warum der Betrieb (erst 2010 und) nicht schon wesentlich früher geschlossen wurde, lägen zum Teil vor dem Prüfungszeitraum (Öffnung und Schließung von Filialbetrieben) oder seien nicht geeignet gewesen, zum erwünschten Erfolg zu führen (Marktgerechte Produktpalette und Preisbestimmung durch Marktführer wie LIBRO).

Auch durch die vor dem Prüfungszeitraum erfolgte Schließung der Filialbetriebe sei es nicht zu einer Verbesserung der Ertragslage gekommen, da der Kreis der Kunden (dadurch) entsprechend verringert worden sei.

Spätestens 2004 sei aufgrund der bisher erzielten Ergebnisse mit ausreichender Sicherheit festgestanden, dass die Tätigkeit nicht zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges, aber auch nicht zur Erzielung auch nur eines positiven Periodengewinnes objektiv geeignet sei. Dafür wären aus Sicht des Jahres 2004 nicht unvorhersehbare Ereignisse verantwortlich gewesen, sondern vor allem die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung in dieser Branche und nicht zuletzt auch die Konkurrenzsituation. Spätestens 2004 sei absehbar gewesen, dass die bis 2001 getroffenen wirtschaftlichen Maßnahmen (Filialschließung) nicht geeignet waren, den Betrieb auch nur annähernd in positive Erfolgssphären zu bringen.

Die Schließung der zweiten Filiale 2003 sei vor dem Hintergrund der bis dahin gemachten wirtschaftlichen Erfahrungen – nach Beurteilung des Außenprüfers – auch ex ante keine erfolgversprechende Maßnahme (§ 2 Abs 1 L-VO) mehr gewesen. Denn die Schließung der

ersten Filiale habe keine insgesamt positiven Effekte gezeitigt.

Betreffend "marktgerechte Produktpalette" und "Preisbestimmung durch die Marktführer" werde angemerkt: Seien Verluste auf äußere Umstände wie die vorgenannten zurückzuführen, so müsse der Wirtschaftstreibende marktgerecht darauf reagieren, indem er entweder erfolgversprechende strukturverbessernde Maßnahmen setzt oder die Tätigkeit beendet. Setze er seine Tätigkeit ohne ausreichende wirtschaftliche Begründung dennoch fort, so sei von Liebhaberei auszugehen.

Die Aufnahme der in der Vorhalts-Beantwortung vom 27.10.2011 erwähnten neuen Produkte, welche aktuelle Trends der Branche berücksichtigen, sei eine betriebswirtschaftliche Selbstverständlichkeit, aber keine Strukturänderung, die eine substantielle Verbesserung der Ertragslage herbeiführen kann.

Auch die Verlustabdeckung durch Eigenkapital sei insoweit keine strukturverbessernde Maßnahme, als nicht eine hohe Fremdfinanzierung, sondern die betriebswirtschaftliche Ausgangslage eigentlicher Grund der nachhaltigen Verluste gewesen sei. Die angesprochenen Kapitalzufuhren seien zwingende Folge der nachhaltigen Verluste gewesen, ohne Aussicht auf die Erzielung besserer, tendenziell positiver Ergebnisse in der Zukunft.

Das persönliche Engagement von G (*Anm. UFS*: Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Komplementär- GmbH, Kommanditistin der Bw) sei eine zwar notwendige, aber angesichts der Aussichtslosigkeit, positive Ergebnisse zu erzielen, nicht hinreichende Bedingung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle. Dass die vergleichsweise niedrigen Gehälter des Personals das Anfallen der Verluste nicht zu verhindern vermochten, spreche nicht gegen, sondern für das Vorliegen von Liebhaberei nach andauernden Verlusten seit 1994.

Nach Auffassung des Außenprüfers sei die Tätigkeit trotz hoher Verluste aus persönlichen und steuerlichen Motiven weitergeführt worden, nämlich: Beschäftigung von Familienmitgliedern, Lukrieren eines Verlustausgleiches mit Einkünften des Hauptgesellschafters aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach den Grundsätzen der Rechtsprechung (zitiert in Rz 20 der L-RL) habe sich im gegenständlichen Fall spätestens bis 2004 mit hinreichender Wahrscheinlichkeit, "praktisch mit Sicherheit", herausgestellt, dass die Betätigung niemals Erfolg bringend sein kann. Spätestens 2004 habe sich die Tätigkeit der Bw zur Liebhaberei gewandelt. Diese liege sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf jener der Gesellschafter vor.

Die Verluste der Jahre 2005 – 2009 seien daher weder ausgleichs- noch vortragsfähig.

#### Steuerliche Auswirkungen

Nicht anerkannte	2005	2006	2007	2008	2009
Verluste aus Gewerbebetrieb:	-41.879	-65.642	-34.293	-42.890	-52.761

### **Tz 3** Neu hervorgekommene Tatsachen

Solche seien im Zuge der Prüfung wie folgt hervorgekommen:

In dem (den) **vor** der Außenprüfung abgeschlossenen (Feststellungs-) Verfahren sei der Behörde nicht bekannt gewesen, ob überhaupt strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt wurden und ob solche gegebenenfalls in einer ex ante Betrachtung erfolgversprechend sein könnten. Unzulässig wäre es zwar, ursprünglich erfolgversprechende Maßnahmen im Sinne etwaiger Erzielbarkeit eines positiven Ergebnisses nur deswegen die Eignung als Maßnahme iSd § 2 Abs 1 L-VO abzusprechen, weil sie sich im Nachhinein als nicht Erfolg bringend herausgestellt hätten. Dies sei aber im gegenständlichen Zusammenhang nicht gegeben. Um allfällige strukturverbessernde Maßnahmen zu verifizieren und auf ihre Eignung iSd § 2 Abs 1 L-VO zu untersuchen, sei erst im Prüfungsverfahren eine *Kriterien*-Prüfung iSd L-VO durchgeführt und entsprechende Sachverhalte im Wege eines Vorhaltes erhoben worden. Die Steuererklärungen und Jahresabschlüsse der Bw hätten nicht erkennen lassen, ob und wenn ja welche Maßnahmen iSd § 2 Abs 1 L-VO gesetzt worden waren. Es seien daher bis zur Außenprüfung nicht alle entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen, die für sich allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens (Vorliegen von Verlusten) einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen hätten können (zit. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, Rz 25 zu § 303). Erst die im Zuge der Außenprüfung eingeholte Beantwortung der Prüferfragen habe über die tatsächlichen Verhältnisse (Produktpalette, Einkauf der Losgrößen, Inventuren, Personal, Konkurrenzsituation) Aufschluss geben können. Erst aus den vorgelegten Inventuren sei der Behörde bekannt geworden, dass ein extrem hoher Warenbestand (mengenmäßig; bedingt durch die Losgrößen) vorhanden gewesen sei. Dies als Ergebnis einer Bewirtschaftung, die in der allgemeinen wirtschaftlichen Lage der Branche und der spezifischen Konkurrenzsituation des Unternehmens (LIBRO etc.) nicht mit objektiver Eignung zur Gewinnerzielung verbunden gewesen sei.

Erst im Zuge der Kriterien-Prüfung und der erwähnten Sachverhaltsermittlung sei bekannt geworden, dass etwaige "erfolgversprechende Maßnahmen" bereits in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum erfolgten und weitere bzw. andere im Prüfungszeitraum nicht mehr gesetzt wurden bzw. gesetzt werden konnten.

Die angeführten Verlustursachen wie Preisdruck durch LIBRO etc., Losgrößen, vorgegebene Preise durch Lieferanten, seien, wie sich im Prüfungsverlauf herausgestellt habe, im geprüften Zeitraum unverändert geblieben. Wenn die Tätigkeit fortgesetzt wurde, obwohl keine objektiv nachvollziehbare Aussicht auf substantiell bessere Ergebnisse bestand, so stehe dies dem Vorliegen von Liebhaberei nicht entgegen.

In den vor Durchführung der Außenprüfung abgeschlossenen Verfahren seine keine Erhebungsschritte in Richtung Kriterien-Prüfung gesetzt worden. Von einer Offenlegung des gesamten maßgeblichen Sachverhaltes bei Erklärungslegung könne schon deshalb keine Rede sein, weil nicht bekannt gegeben worden sei, ob und welche Maßnahmen iSd § 2 Abs 1 L-VO gesetzt wurden. Erst im Zuge der Außenprüfung sei der Sachverhalt so ausreichend bekannt geworden, dass eine verlässliche Beurteilung über das Vorliegen von Liebhaberei möglich war.

Bei Übung des Ermessens sei dem Gebot der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Gebot der Rechtsbeständigkeit und Billigkeit gegeben worden.

Gegen die auf diesen Außenprüferbericht gestützten Wiederaufnahme- und Sachbescheide des Finanzamtes – letztere lautend auf "Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Null" – erhob die Bw fristgerecht Berufung.

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren führte sie Folgendes ins Treffen:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO sei nur möglich, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und diese Neuerung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Meine die Behörde, einen Wiederaufnahmegrund zu haben, so sei es ihre Aufgabe, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind; es sei nicht Sache der Partei, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, der im Ergebnis zu einem Eingriff in die Rechtskraft führt, nachzuweisen.

Nach herrschender Auffassung im Schrifttum sei die Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei für sich gesehen selbst dann kein tauglicher Wiederaufnahmegrund (Neuerungstatbestand) iSd § 303 Abs 4 BAO, wenn die Beurteilung als ertragsunfähig zutreffend sei. Hierbei handle es sich nämlich um eine rechtliche Würdigung eines bereits feststehenden Sachverhaltes und nicht um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel.

Wenn im Prüferbericht behauptet werde, "erfolgversprechende Maßnahmen" wären im Prüfungszeitraum und danach nicht mehr gesetzt worden, so sei dem der Verkauf der Bw an die Komplementärin per 31.12.2010 entgegen gehalten. Dabei habe es sich um einen Impuls zur Verwaltungseinsparung (Kosten für Buchhaltung, Bilanzierung, Steuerberatung) gehandelt. Auch während des geprüften Zeitraumes hätten die Gesellschafter erhebliche Kapitalzuschüsse geleistet und damit die Finanzierungsstruktur durch den Wegfall von Bankzinsen wesentlich verbessert. Steuervorteile aus der Verlustzuweisung habe nur einer der drei Gesellschafter erzielen können. Dieser Vorteil stelle nur einen Bruchteil des eingeschossenen Kapitals dar und sei überdies für die zu lösende Rechtsfrage irrelevant. Wie

auf Seite 8, 7. Absatz des Prüferberichtes angesprochen, gehe es im gegenständlichen Fall um die (rechtliche) Beurteilung eines Sachverhaltes, was keinen Wiederaufnahmegrund bilde. Auch die vorgelegten Inventuren stimmten mit den Bilanzansätzen überein und seien somit der Behörde vor Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen.

Gegen die den angefochtenen Feststellungsbescheiden zu Grunde liegende Beurteilung der Tätigkeit der Bw als Liebhaberei wendete die Bw Folgendes ein:

#### 1. Grundsätzliches

Die Behörde unterstelle, dass die Tätigkeit aus persönlichen und steuerlichen Motiven aufrechterhalten worden sei. Dem müsse entschieden widersprochen werden. Die Beschäftigung von H (Student) sei äußerst kurzfristig und als Aushilfe konzipiert gewesen. Im Prüfungszeitraum sei eine zur Familie völlig fremde Studentin zu denselben Stundensätzen beschäftigt gewesen. Es mute befremdlich an zu behaupten, ein Verlustbetrieb wäre deswegen fortgeführt worden, um dem Sohn der Gesellschafter während seines Studiums einen Aushilfsjob zu sichern. G sei 2005 – 2009 bei der Bw nicht beschäftigt gewesen. Was den Verlustausgleich des E anbelange, so leite sich dieser unmittelbar aus dem Steuerrecht ab. Liebhaberei sei daraus für den Bereich der Gewerbebetriebe nach der zit. Judikatur des VwGH nicht abzuleiten.

2. Wende man nun eine *Kriterien-Prüfung* gemäß § 2 Abs 1 L-VO auf die Tätigkeit der Bw an,

- so spreche wohl das Ausmaß der Verluste 2001-2010 (Kriterium 1) für Liebhaberei;
- aber das Verhältnis der Verluste zu den Umsätzen und die Entwicklung der Verluste (Kriterium 2) **weder für noch gegen** Liebhaberei; und sprächen andererseits
- das Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (Kriterium 3; Beispiel 2005-2009 angeführt);
- marktgerechtes Verhalten (Kriterium 4: RAK im Branchendurchschnitt);
- Preisgestaltung (Kriterium 5: Preispotenzial weitgehend ausgenützt); sowie
- strukturverbessernde Maßnahmen (Kriterium 6: Eigenkapitalzuschüsse)

**für** das Vorliegen einer **Einkunftsquelle**.

Die Verluste seien auf äußere, nicht beeinflussbare Umstände zurückzuführen:

Zum einen habe eine Großbaustelle die Infrastruktur jahrelang gestört. Noch heute zeugten leerstehende Geschäfte von der Verödung des ehemaligen Einkaufsviertels. Da Umfang und Ausmaß der Bautätigkeit in Standortumgebung zu Beginn der Tätigkeit der Bw nicht bekannt gewesen seien, handle es sich bei diesem Einflussfaktor um eine Unwägbarkeit im Sinne der L-VO.

Zum anderen lasse sich der Kriminalfall "LIBRO" als zweiter Grund für die eingetretenen Verluste ausmachen. Hier sei ein ruinöser Preiskampf angezettelt worden, der letztlich im Konkurs der LIBRO- Kette geendet habe. Auch dies stelle eine Unwägbarkeit dar.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS vor, ohne eine Stellungnahme des Außenprüfers einzuholen. Es stellte auch keinen Antrag, wie die Berufung vom UFS erledigt werden sollte (Abweisung, Abänderung oder Aufhebung).

Der Referent im UFS hörte den Prüfer am 18.10.2013 zu den Berufungsausführungen an. Das Außenprüfungsorgan verwies auf die Inventuren, die erst im Zuge der Prüfung bekannt geworden seien, auf die mengenmäßig hohen Warenbestände (Hinweis auf die Losungsgrößen) und darauf, dass das Ausbleiben jeglicher Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragsstruktur des Unternehmens seit 2004 dem Finanzamt vor Eintritt der Rechtskraft der erklärungsgemäß ergangenen Erstbescheide nicht bekannt gewesen sei. Die ins Treffen geführten Maßnahmen (Eigenkapitalzuschüsse) seien angesichts der ohnedies kaum nennenswerten Fremdfinanzierungsquote ohne Einsparungseffekt geblieben; dass das Warensortiment trotz Umsatzstagnation nicht umstrukturiert wurde, habe das Finanzamt nicht gewusst. Erst im Zuge der Kriterien-Prüfung seien alle gegen ernsthafte Verbesserungsbemühungen sprechenden Umstände – unverändertes Sortiment, konstantes Mengenverhältnis von eingesetzter zu nicht verkaufter Ware – neu hervorgekommen, weshalb das Finanzamt die Feststellungsverfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO zu Recht wiederaufgenommen habe.

Aus den im Zuge der Feststellungserklärungen eingereichten Jahresabschlüssen 2004-2010 geht hervor, dass das Wertverhältnis zwischen Wareneinsatz und etwa eineinhalb mal so hohem Warenbestand durch alle Jahre konstant geblieben war.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Zur Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 2005-2009

§ 303 Abs 4 BAO in der bis 31.12.2013 geltenden und folglich auch für die Streitjahre anzuwendenden Fassung (gemäß der in § 323 Abs 37 BAO idF BGBl I 3013/70 enthaltenen Inkrafttretens-Bestimmung ist § 303 BAO-neu erst ab 01.01.2014 anzuwenden) sieht, soweit hier von Bedeutung, Folgendes vor:

"Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs 1 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."

Sind demnach keine Tatsachen oder Beweismittel nach Eintritt der Rechtskraft der früher

erlassenen Sachbescheide neu hervorgekommen, so ist der Abgabenbehörde hinsichtlich der Verfügung einer Wiederaufnahme kein Ermessen (*arg* "zulässig") eingeräumt.

Die vom Finanzamt angeblich erst im Prüfungsverlauf hervorgekommenen Tatsachen und Umstände (Art der Wirtschaftsführung im Betrieb der Bw, Zusammensetzung der schwer verkäuflichen Handelsware, Unterbleiben von Restrukturierungsmaßnahmen) stellen **keine nova reperta** dar, sie vermögen daher die Aufrollung der Feststellungsverfahren nicht zu tragen:

In dem zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogenen Prüferbericht wird das Ergebnis der vom Prüfer erstmals durchgeführten Kriterien-Prüfung (§ 2 Abs 1 BAO) als einzige für eine Wiederaufnahme taugliche Tatsache ins Treffen geführt. Nun zählt *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, Tz 8 zu § 303, "*nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens (§ 2 Abs 1 Z 4 und Z 5 L-VO)*" zu jenen Tatsachen, die – wenn sie neu hervorkommen – den Neuerungstatbestand erfüllen können. Diese näheren Umstände waren jedoch dem Finanzamt bereits anlässlich der erstmaligen Erlassung von Feststellungsbescheiden für 2005 – 2009 bekannt:

- Bekannt war, dass die Bw ihre Verlust bringenden Filialen 2001 und 2003 geschlossen hatte, und dass dennoch weiterhin Verluste – wenn auch nunmehr geringere – erzielt wurden.
- Bekannt war dem Finanzamt auch, dass die Gesellschafter der Bw in mehreren Schritten Eigenkapital zuführten, was den Fremdmittel-Zinsenaufwand nur marginal verringern konnte.
- Dass sich zum jeweiligen Abschlussstichtag an der Menge noch nicht umgesetzter Ware – klassische Handelsgüter des Papier- und Schreibwarenbedarfes, wie sie in jedem Papiergeschäft angeboten und nachgefragt werden – in allen Jahren nichts geändert hatte, ging schon aus der weiter oben erwähnten, an Hand der Erklärungen sowie der Bilanzen und Erfolgsrechnungen offengelegten Konstanz des Wert-Missverhältnisses zwischen Wareneinsatz und Warenbestand hervor und war somit von vornherein bekannt. Was die Bw gegen dieses ungünstige Verhältnis hätte unternehmen können (der Prüfer sprach von einer zumutbaren Umstellung des Sortiments, ohne auszuführen, worin diese bestehen hätte sollen) wird aus den Feststellungen des Prüfers nicht einsichtig. Hätte nämlich die Bw weit kleinere Mengen derselben gängigen Waren eingekauft, so hätte sie wohl einen höheren Einkaufspreis hinnehmen müssen, und die an sich branchenüblichen Rohaufschläge bei jeder einzelnen Warengruppe hätten erst recht nicht zu einer Verbesserung der Umschlagshäufigkeit und dementsprechend weder eine Verringerung des Warenbestandes am Abschlussstichtag noch einen höheren Rohertrag herbeigeführt. Hätte die Bw hingegen mehr Ware derselben (wie der UFS annimmt: nicht beliebig veränderbaren) Art eingekauft, was bei entsprechendem Umsatz bei Anwendung der gleichen Rohaufschläge zu einem höheren Umsatz und Rohertrag führen würde, so wäre durch eine solche Maßnahme angesichts der objektiven Rahmenbedingungen



(sinkende Nachfrage im Standort; fortdauernder Preisdruck durch übermächtige Konkurrenz) keine Verbesserung der Ertragslage zu erwarten gewesen. Sich mit dem – mengenmäßig kaum reduzierbaren – Wareneinkauf begnügt zu haben, stellte somit kein erkennbares Unterlassen möglicher Verbesserungsmaßnahmen dar. Was die Bw sonst im Sinne einer Anpassung ihres Sortiments und ihrer Preisgestaltung an die laufend verschlechterten Marktverhältnisse hätte unternehmen können, sagt der Prüferbericht nicht und ist für den UFS auch nicht vorstellbar.

- Wenn die Schließung der dislozierten Filialen von vornherein ungeeignet war, eine Verbesserung der Ertragslage im verbleibenden Standort herbeizuführen (wofür einiges spricht), so stellt dies jedenfalls kein *novum repertum* dar, sondern mag ein betriebswirtschaftliches Argument dafür sein, dass der Betrieb bereits vor dem ersten Streitjahr 2005 hätte aufgegeben werden sollen. Wenn die Bw genau diese Überlegung bis 2010 nicht angestellt hatte, so bildet dies nach Überzeugung des UFS keinesfalls einen erst im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommenen Umstand.

Das Finanzamt stützte sich bei der Benennung von Wiederaufnahmegründen in Wahrheit auf Überlegungen, die im Zuge einer schon früher durchgeführten Kriterien-Prüfung hätten angestellt werden müssen, aber auch dann keine Feststellung entscheidend vorwerfbarer Unterlassungen der Bw gezeitigt hätten: Die Bw bemühte sich, die Verluste in Grenzen zu halten, was 2004 zu deren annähernder Halbierung führte, scheiterte aber letztlich auf Grund objektiver Rahmenbedingungen der Branche – überharte Konkurrenz und Marktmacht der Einzelhandelsketten wie LIBRO oder PAGRO – und angesichts der andauernd ungünstigen Standortbedingungen. Bei dieser Sachlage erübrigt es sich, auf das Argument der Bw einzugehen, wonach der Verkauf des Geschäftes an die Komplementär-GmbH eine Maßnahme iSd Kriterien-Prüfung gewesen sei. Denn auch dieses Faktum – ob als Kriterium tauglich oder nicht – war dem Finanzamt bei Erlassung der Erstbescheide bekannt.

Die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren hat sich somit auf keine neu hervorgekommenen Umstände gestützt, mögen die Erwägungen in der Sache selbst hinsichtlich langjährig andauernder, strukturell bedingter und daher wohl unabwendbarer Ertraglosigkeit auch einiges für sich haben. Ermessen war der Abgabenbehörde solcherart nicht eingeräumt, die Wiederaufnahme hätte nicht verfügt werden dürfen, und die Bescheide waren aufzuheben.

Da bereits der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften 2005-2009 Folge zu geben war, erübrigt es sich, auf die Berufungsargumente gegen die aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Sachbescheide über das weiter oben Gesagte hinaus näher einzugehen. Angemerkt sei nur noch, dass das Finanzamt bei

gegebener offengelegter Sachlage (auf Grund objektiver Umstände und strukturell bedingt gleichartige Dauerverluste seit Anbeginn) schon aufgrund der eingereichten Abgabenerklärungen und Jahresabschlüsse 2004-2009 das Vorliegen von aller Wahrscheinlichkeit nach dauernder Ertraglosigkeit der Tätigkeit hätte erkennen müssen und darauf allenfalls mit der Erlassung vorläufiger Feststellungsbescheide (§ 200 Abs 1 BAO) oder mit der endgültigen Aberkennung der Verluste durch Nichtfeststellungsbescheide reagieren können. Dem Versuch, die Unterlassung einer solchen Bescheid-Gestaltung mittels Verfahrenswiederaufnahme zu reparieren, konnte angesichts der Aktenlage, wie sie bereits vor Erlassung der ursprünglichen Feststellungsbescheide gegeben war, kein Erfolg beschieden sein.

Wien, am 23. Oktober 2013