



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0604-W/10,
miterledigt RV/1708-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 17. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. August 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und Wiederaufnahme, entschieden:

Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2006 wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Beschäftigung bei der X Ges.m.b.H als Assistentin Personalentwicklung. In der Einkommensteuererklärung machte sie uA Aus/Fortbildungskosten iHv € 5.015,36,-- und Fahrtkosten iHv 137,28,-- geltend. Diese Kosten bezahlte sie für die Teilnahme am Universitätslehrgang „Tiergestützte Therapie & Tiergestützte Fördermaßnahmen“ an der Vet.Med. Wien und für die Reisekosten zu den Veranstaltungen.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9.5.2007 wurden diese Aufwendungen mit der Begründung, dass es sich um Ausbildungskosten und um keine berufsspezifische Fortbildung handle, nicht anerkannt.

Die Bw legte Berufung ein und brachte vor, sie wolle sich beruflich verändern und sich nach Ende des 2-jährigen Universitätslehrgangs als akademisch geprüfte Fachkraft selbständig machen. Es lägen daher abzugsfähige Umschulungskosten vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.6.2007 wurden die strittigen Aufwendungen als negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert.

In einem Schreiben vom 12.8.2009 führte die Bw aus, beziehend auf den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 5.8.2009 und auf ein Telefonat mit dem Finanzamt (FA) ersuche sie, den „Steuerakt zu korrigieren.“

Sie sei als Angestellte der Y GmbH Lohnsteuerpflichtig und verfüge nebenher über keinerlei selbständige Einkünfte.

2006, das Jahr, in dem ihre zweijährige Ausbildung zur „Fachkraft für tiergestützte Therapie“ an der Vet. Med. begonnen habe, sei eine einmalige Ausnahme gewesen. Dass im Jahr 2007 eine elektronische Einkommensteuererklärung anstelle einer Arbeitnehmerveranlagung ausgefüllt wurde, sei nicht korrekt und irrtümlich passiert. Sie wolle für 2008 eine korrekte Arbeitnehmerveranlagung durchführen.

Das FA erließ am 13.8.2009 einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 und führte in der Begründung aus:

"Die Wiederaufnahme erfolgte gem § 303 (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 herbeigeführt 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.

Im am gleichen Tag erlassenen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für 2006 wurden die beantragten Aufwendungen für den Universitätslehrgang weder als Werbungskosten noch als negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 4 erfolgte unter Bedachtnahme der durch § 20 BAO vorgeschriebenen Interessenabwägung. Dabei war auf den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Gebot der Zweckmäßigkeit einzuräumen.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen bestand darin, dass Sie lt. Aktenlage im Jahre 2006

einen Verlust aus selbständiger Arbeit erzielt haben. Aus der Rechtsprechung ist zu ersehen, dass bei Vorliegen nachstehender Kriterien Liebhaberei zu erkennen ist: a) langjährige Verluste b) Ertragslosigkeit c) Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht d) Vorliegen anderer Einkünfte, die die Finanzierung solcher Verluste leicht macht e) persönliche Gründe.

Lt. Schreiben vom 12.8.2009 wurde mitgeteilt, dass die Ausbildung zur „Fachkraft für tiergeschützte Therapie“ ein einmaliges Ereignis war – das Finanzamt ist daher der Ansicht, dass aus dieser Tätigkeit in absehbarer Zeit keine Einnahmen erzielt werden. Es ist daher aufgrund der o.a. Ausführungen bei den Eink. aus selbständiger Arbeit von Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 LiVO auszugehen.“

Die Bw legte durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung gegen den

- Wiederaufnahmebescheid vom 13.8.2008 betreffend die ESt 2006 und den
- ESt Bescheid 2006 vom 13.8.2008

ein und beantragte, diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Es seien keinerlei neue „Tatsachen oder Beweismittel“ betreffend das Jahr 2006

hervorgekommen. Sie seien lediglich pauschal behauptet worden. Vermutlich stütze das FA diese Behauptung auf das Schreiben vom 12.8.2009, in dem die Bw angebe, sie habe im Jahr 2008 neben ihren Angestelltenbezügen keinerlei selbständige Einkünfte gehabt. Diese Aussage sei einerseits unrichtig und andererseits betreffe sie nicht das Jahr 2006. Richtig sei vielmehr, dass die Bw aus ihrer Tätigkeit als Therapeutin in den Jahren 2007 – 2008 sehr wohl Einnahmen erzielt habe. Diese seien ihr jedoch unter dem Titel „Aufwandsentschädigung“ bezahlt worden, woraus sie abgeleitet habe, diese seien steuerlich nicht als Einkommen anzusehen. Die ESt-Erklärungen der beiden Jahre seien angeschlossen.

Der ESt-Bescheid 2006 gehe von Liebhaberei aus. Die angeführten Gründe würden keineswegs zutreffen.

Langjährige Verluste seien nicht gegeben.

Ertragslosigkeit sei auch nicht gegeben; 2008 sei erstmals ein Überschuss erzielt worden.

Die Bw beabsichtige, Gewinne zu erzielen und habe die Tätigkeit bei den X aufgegeben, um im neuen Beruf tätig zu werden; da sie aber von der schlechten Bezahlung nicht leben können, habe sie wieder eine Stellung als Dienstnehmerin annehmen müssen.

Die Bw habe angenommen, die zugeflossenen „Aufwandsentschädigungen“ seien steuerlich unbeachtlich, was im oben erwähnten Schreiben zum Ausdruck gekommen sei.

In eventu werde beantragt, die Kosten für den Universitätslehrgang als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Die Bw sei bei den X vor allem mit der Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter beschäftigt gewesen. Die Absolvierung

des Lehrgangs habe daher auch der Sicherung und Erhaltung des Arbeitsplatzes der Bw gedient, weil sie so wertvolle Erfahrung auf diesem Gebiet habe gewinnen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Das FA erließ am 13.8.2009 einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2006. In der Begründung wurde ausgeführt: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (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 herbeigeführt 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.“

Am gleichen Tag erließ das FA den neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für 2006, in dem die beantragten Aufwendungen für den Universitätslehrgang weder als Werbungskosten noch als negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt wurden. In der Begründung dieses Bescheids wurde ausgeführt:

„... Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 4 erfolgte unter Bedachtnahme der durch § 20 BAO vorgeschriebenen Interessenabwägung. Dabei war auf den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Gebot der Zweckmäßigkeit einzuräumen.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen bestand darin, dass Sie lt. Aktenlage im Jahre 2006 einen Verlust aus selbständiger Arbeit erzielt haben. Aus der Rechtsprechung ist zu ersehen, dass bei Vorliegen nachstehender Kriterien Liebhaberei zu erkennen ist: a) langjährige Verluste b) Ertragslosigkeit c) Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht d) Vorliegen anderer Einkünfte, die die Finanzierung solcher Verluste leicht macht e) persönliche Gründe. Lt. Schreiben vom 12.8.2009 wurde mitgeteilt, dass die Ausbildung zur „Fachkraft für tiergeschützte Therapie“ ein einmaliges Ereignis war – das Finanzamt ist daher der Ansicht, dass aus dieser Tätigkeit in absehbarer Zeit keine Einnahmen erzielt werden. Es ist daher aufgrund der o.a. Ausführungen bei den Eink. aus selbständiger Arbeit von Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 LiVO auszugehen.“

Der Sachverhalt wurde dem vorgelegten Akt des FA sowie durchgeführter Abfragen im AIS des Bundes entnommen und ist unbestritten.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl Ritz, BAO, 4., überarbeitete Auflage, § 303 Tz 16 mwN).

§ 307 Abs 1 BAO bestimmt, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Diese Verbindung setzt die Zulässigkeit eines neuen Sachbescheides voraus (Stoll, BAO, 2959).

Der Wiederaufnahmsbescheid und der neue Sachbescheid sind zwei getrennte Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, aaO, § 307 Tz 7 mwN). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Laut Ritz, aaO, § 307 Tz 3 mwN, sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen. Die Begründung zur Verfügung der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach ständiger Judikatur des VwGH (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 30.11.1999, 94/14/0124) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014). Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des angefochtenen WA-Bescheides ist in der Berufungsentscheidung nicht "nachholbar". Weiters hat die Begründung die für die

Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185).

Das Finanzamt hat in der Begründung zum streitggstdl WA-Bescheid lediglich den Gesetzestext des § 303 Abs 4 BAO wiedergegeben. Eine konkrete Tatsache und somit ein entsprechender Wiederaufnahmsgrund ist der formelhaften Begründung, es handle sich um neu hervorgekommene Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt, nicht zu entnehmen.

In der Begründung des neuen Sachbescheids betreffend Einkommensteuer 2006 findet sich zwar ein Wiederaufnahmsgrund, nämlich „dass Sie lt. Aktenlage im Jahre 2006 einen Verlust aus selbständiger Arbeit erzielt haben“. Weiters wird auf ein Schreiben vom 12.8.2009 verwiesen.

Diese Begründung ist aber hinsichtlich der Beurteilung des Wiederaufnahmebescheides irrelevant, da es sich um zwei gesondert anfechtbare Bescheide handelt, die jeder für sich den notwendigen Anforderungen entsprechen müssen. In der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid findet sich auch keinerlei Hinweis bzw Verweis darauf, dass sich die Wiederaufnahmsgründe (neu hervorgekommene Tatsachen) aus der Begründung zum Sachbescheid ergeben würden bzw in der Begründung zu diesem angeführt und konkretisiert würden. Daher kann der Begründungsteil im Sachbescheid auch nicht Bestandteil der Begründung des Wiederaufnahmebescheides geworden sein (vgl auch RV/0815-W/06 betreffend Aufhebung gem § 299 BAO sowie RV/0245-S/07). Durch Zitieren eines Gesetzeswortlautes (wie im gegenständlichen Fall in der Begründung zum WA-Bescheid § 303 Abs 4 BAO) werden lediglich Tatbestandsmerkmale angeführt, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Anwendbarkeit einer zitierten Gesetzesbestimmung ist. Ein Sachverhalt (Sachverhaltselemente, die eine Tatsache sein können) wird (werden) durch Zitieren eines Gesetzeswortlautes aber nicht festgestellt.

Die in § 307 Abs 1 angeordnete Verbindung von WA- und Sachbescheid führt im Übrigen nicht dazu, dass nur ein Bescheid mit einer einheitlichen Begründung vorliegt (vgl nochmals Ritz, aaO, § 307 Tz 7) bzw nach Belieben die Begründung des Sachbescheides einfach als Begründung für den WA-Bescheid herangezogen werden kann oder umgekehrt. Auch der Umstand, dass (falls WA- und Sachbescheid angefochten wurden) zunächst über das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden ist (siehe VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004), zeigt, dass zwei getrennte, gesondert anfechtbare und gesondert zu beurteilende Bescheide vorliegen.

Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid war daher statt zu geben. Der Bescheid war aufzuheben.

Ob die vom FA im Sachbescheid dargelegten Gründe taugliche Wiederaufnahmsgründe darstellen, brauchte daher nicht mehr beurteilt werden.

Einkommensteuerbescheid 2006

Infolge der Aufhebung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2006 tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Somit scheidet der neue, nach Wiederaufnahme ergangene Einkommensteuerbescheid 2006 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der ursprüngliche Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2006 lebt wieder auf. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Juli 2012