

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter über die als Beschwerde zu erledigende Berufung der Beschwerdeführerin, vertreten durch Mag. Helmut Allesch, Gabelsbergerstraße 2, 9020 Klagenfurt, vom 22.01.2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 15.12.2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1999, 2000 und 2002 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist Lehrerin an einer berufsbildenden Schule sowie Rechtsanwältin in Wien.

Auf Grundlage eines Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 09.06.2005 führte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2001 bis 2003 und aufgrund einer Ausdehnung des Prüfungsauftrages auch betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1999 und 2000 durch. Im Zuge der Außenprüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass die Rechtsanwaltstätigkeit der Beschwerdeführerin in den prüfungsgegenständlichen Jahren ertragsteuerlich Liebhaberei ist.

Mit Bescheiden vom 26.08.2005 nahm die belangte Behörde die Einkommensteuerverfahren für die prüfungsgegenständlichen Jahre unter gleichzeitiger Neufestsetzung der Einkommensteuer wieder auf. Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 30.09.2005 erhob die Beschwerdeführerin die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide. Mit Berufungsentscheidung vom 03.08.2006 hob der unabhängige Finanzsenat diese Wiederaufnahmsbescheide mangels ordnungsgemäßer Begründung der Verfahrenswiederaufnahme auf.

Mit Bescheiden vom 05.09.2006 nahm die belangte Behörde die Einkommensteuerverfahren für die prüfungsgegenständlichen Jahre erneut unter gleichzeitiger Neufestsetzung der Einkommensteuer wieder auf. Mit Bescheiden vom 21.09.2006 berichtigte die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002. Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 06.10.2006 erhob die Beschwerdeführerin die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide, den Einkommensteuerbescheid 1999 sowie die Berichtigungsbescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002. Mit Bescheid vom 13.12.2006 hob die belangte Behörde selbst sämtliche Bescheide mangels ordnungsgemäßer Begründung der Verfahrenswiederaufnahme auf.

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 15.12.2006 nahm die belangte Behörde die Einkommensteuerverfahren für 1999, 2000 und 2002 noch einmal unter gleichzeitiger Neufestsetzung der Einkommensteuer wieder auf. Zur Begründung der Verfahrenswiederaufnahme führt die belangte Behörde in der gesonderten Bescheidbegründung vom 13.12.2006 betreffend "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend Einkommensteuer 1999-2002" wörtlich aus:

*Im Rahmen einer vom Finanzamt veranlassten Kriterienprüfung erklärten Sie mit Schreiben vom 26.8.2002 (betreffend das Veranlagungsjahr 2000), dass durch die Art und des Umfeldes Ihrer rechtsanwaltlichen Tätigkeit, in "Bälde bessere Ergebnisse erwirtschaftet (werden können)". Es wäre in "ABSEHBARER Zeit sicherlich mit positiven Jahresabschlussergebnissen als auch mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines ÜBERSCHAUBAREN Zeitraumes zu rechnen.*

*In der Schlussbesprechung anlässlich einer Betriebsprüfung wurde von Ihnen mehrfach geäußert und erläutert, dass an Ihrer Betriebsadresse (...) aufgrund der Gegebenheiten des lokalen Umfeldes vor allem kein lukratives und finanzielles Klientel angesprochen hätte werden können (z. B. schlechte Infrastruktur, schlechte Lage oder vielfach einkommenschwache Bevölkerungsschichten). Eine aus diesen Gründen logische Konsequenz einer Betriebsverlagerung wurde von Ihnen vergangenheitlich jedoch nicht vorgenommen. In Ihrem Schreiben vom 26.8.2002 wird von Ihnen u.a. ausgeführt, dass es nur möglich gewesen wäre, Aufträge zu lukrieren, wenn auf Honorarkonti verzichtet werden würde. Dadurch soll es zu zahlreichen Forderungsausfällen gekommen sein. Weiters wären zu diesem Stichtag offene Honorarforderungen von ca. 450.000,- ÖS ausständig gewesen, "für die es möglich sein (werde), diese Beträge einbringlich zu machen." Weiters seien Sie durch persönliche Umstände gezwungen gewesen, Ihren Beruf als Anwältin zu reduzieren. "Es wäre ein aber in Zukunft mit positiven Jahresergebnissen in einem überschaubaren Zeitraum zu rechnen und ein Gesamtüberschuss möglich*

*Aktenkundig wurden jedoch bis zum Veranlagungsjahr 2003 keine positiven Einkünfte aus dieser Tätigkeit erklärt. In Gesamtbetrachtung der vorliegenden Umstände erscheint es evident, dass Ihre Betätigung nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Erfordernissen betrieben wurde. Ihre als Nebentätigkeit betriebene Anwaltskanzlei*

*läßt nach den vorliegenden Ergebnissen und Fakten eine Gewinnerzielungsabsicht vermissen. Es ist weiters zu schließen, dass keine geeignete Maßnahmen zur Akquiseierung des wirtschaftlich notwendigen Kundenpotentials unternommen wurden. Sie haben es so unterlassen, strukturverbessernde Maßnahmen zu setzen, das erst im Betriebsprüfungsverfahren offenkundig wurde.*

*Nach herrschender Lehre ist daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO selbst dann zulässig, wenn nähere Umstände hervorkommen, (in diesem Fall hätten vorläufige Bescheide erlassen werden können). Bei der Beurteilung der anhand objektiver Umstände nachvollziehbaren Gesamtgewinnerzielungsabsicht handelt es sich um eine rückblickende Beurteilung. Es ist im Nachhinein zu beurteilen, ob die bisherige Betätigung betriebswirtschaftlich sinnvoll war und der Steuerpflichtige nach strukturverbessernden Maßnahmen Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.*

*Eine Wiederaufnahme des Verfahrens wegen bereits veranlagter Kalenderjahre ist dann zulässig, wenn nähere Umstände der Betätigung neu hervorgekommen sind (z.B. Unterlassung des rechtszeitigen Setzens strukturverbessernder Maßnahmen) und die Abgabenbehörde bei Kenntnis dieser Umstände für diese Kalenderjahre im Spruch anders entschieden hätte.*

*Aus den vorstehend angeführten Gründen sind Tatsachen hervorgekommen, die im Zeitpunkt der Erfassung der zugrundeliegenden Bescheide der Abgabenbehörde nicht bzw. nicht in dieser Form und diesem Ausmaß (fehlende Gewinnabsicht und Umstrukturierungsmaßnahmen, sondern positive Gewinnprognose) bekannt waren. Die Abgabenbehörde hätte bei Kenntnis dieser Umstände vorläufige Bescheide erlassen können. Erst im Prüfungsverfahren wurden fehlende Umstrukturierungsmaßnahmen offenkundig. Noch dazu wurde von Ihnen, Im Nachhinein als zu Unrecht erwiesene, positive kurzfristige Gewinnprognose in Aussicht gestellt.*

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 22.01.2007 erhob die Beschwerdeführerin die hier verfahrensgegenständliche Berufung gegen diese Wiederaufnahms- und Sachbescheide. Mit dem am 22.02.2007 bei der belangten Behörde eingelangten Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin wird zur Begründung der Berufung gegen die Verfahrenswiederaufnahme eingewendet:

*Begründung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens:*

*Mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 09.06.2005 wurde die Prüfung der Jahre 2001-2003 beauftragt und wurde die Ausdehnung der Prüfung auf die Jahre 1999-2000 meiner Mandantin am 18.07.2005 zur Kenntnis gebracht.*

*Bei der durchgeföhrten Betriebsprüfung der Jahre 2001-2003 wurde festgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit meiner Mandantin als Rechtsanwältin um keine Einkunftsquelle i. S. des EStG handelt und erfolgte die Ausdehnung der Prüfung auf Grund dieser Feststellungen.*

*Als Begründung wird unter TZ 2 im Wesentlichen angeführt, dass im Zuge eines Vorhalteverfahrens betreffend der Veranlagung des Jahres 2000 die Problematik der laufenden Verluste aus selbständiger Arbeit bzw. die Maßnahmen welche zur Erzielung höherer Erträge unternommen werden aufgeworfen wurde, sich in den Folgejahren jedoch nichts geändert hätte. In TZ 1 wird angeführt, dass seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1989 nur Verluste erzielt wurden.*

*Die auf Grund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide wurden in der 2. Instanz wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben und erfolgte nunmehr eine neuerliche Wiederaufnahme der bekämpften Bescheide.*

*Einleitend muß festgestellt werden, dass es sich bei den bekämpften Bescheiden um endgültige Bescheide handelt, und keine vorläufigen Bescheide gem § 200 BAO erlassen wurden. Bei der Frage ob Liebhaberei vorliegt oder nicht ist die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre, also in der Zukunft liegende Sachverhalte bedeutsam, und können daher vorläufige Bescheide gem § 200 BAO erlassen werden.*

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 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 in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.*

*Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht gegeben, denn wie in der Begründung selbst angeführt die Verluste seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1989 vorliegen, und sich in der Betreibung der Kanzlei keine Änderung ergeben hat. Die Tatsache ist der Behörde daher seit 1989 bekannt, und wurde von der Möglichkeit der Erfassung vorläufiger Bescheide gem. § 200 BAO kein Gebrauch gemacht.*

*Laut ständiger VwGH-Judikatur ist die Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als "Liebhaberei" die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes und keine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte (E 24.1.1996, 95/13/0278).*

*Die nachteiligen Folgen einer früheren eventuell unzutreffenden Würdigung oder Wertung des unbestrittenen Sachverhaltes oder einer eventuell fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich - gleichgültig durch welche Umstände sie veranlasst worden sind- bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Weg der "Wiederaufnahme" des Verfahrens beseitigen (E 11.5.1993, 93/14/0021).*

*Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist bei einer Liebhabereibeurteilung dann zulässig, wenn nähere Umstände der Betätigung als Tatsachen hervorgekommen sind und die Abgabenbehörde bei deren Kenntnis für diese Kalenderjahre im Spruch anders entschieden hätte.*

*Die Beurteilung als Liebhaberei stellt eine geänderte rechtliche Beurteilung dar und ist eine geänderte rechtliche Beurteilung aber keine neu hervorgekommene Tatsache, welche*

*eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würde, weil die rechtliche Beurteilung weder eine Tatsache noch ein Beweismittel iSd § 303 BAO ist (vgl. VwGH 27.02.1985, 83/13/0056, 0089, 0090).*

*Die Änderung der rechtlichen Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes rechtfertigt jedoch für sich allein keinen abgabenbehördlichen Eingriff in die Rechtskraft eines Abgabenbescheides.*

*Als richtige verfahrensrechtliche Vorgangsweise hätte die Möglichkeit einer vorläufigen Abgabenfestsetzung gem § 200 BAO bestanden, welche gerade für jene Fälle vorgesehen ist, in denen eine abschließende rechtliche Beurteilung eines abgabenrechtlich maßgebenden Sachverhaltes zum Zeitpunkt der Bescheiderfassung noch nicht möglich ist, in denen also Ungewissheit über Bestehen und Umfang der Abgabepflicht besteht.*

*Es wird daher nochmals darauf hingewiesen, dass Voluptuar für sich alleine keinen Wiederaufnahmegrund darstellt und die bekämpften Bescheide aus den angeführten Gründen rechtswidrig sind.*

*Für die Jahre 1999 und 2000 wird zusätzlich Verjährung eingewendet.*

Mit den hier nicht verfahrensgegenständlichen Bescheiden vom 14.03.2007 nahm die belangte Behörde auch das Einkommensteuerverfahren für 2001 erneut unter gleichzeitiger Neufestsetzung der Einkommensteuer wieder auf. Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 19.04.2007 erhob die Beschwerdeführerin die Berufung auch gegen diese Bescheide.

Mit Berufungsentscheidung vom 16.10.2007 wies der unabhängige Finanzsenat die Berufungen sowohl gegen die Verfahrenswiederaufnahme als auch gegen die Neufestsetzung der Einkommensteuer 1999 bis 2002 als unbegründet ab. Aufgrund der dagegen erhobenen Beschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15.12.2010 diese Berufungsentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 2000 und 2001 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 1999 und 2002 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Im erstmals fortgesetzten Verfahren wies der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 14.01.2011 die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 1999, 2000 und 2002 neuerlich als unbegründet ab. Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 2001 hob der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom selben Tag den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 in der Berufung stattgebender Weise auf.

Aufgrund der gegen die abweisende Berufungsentscheidung durch die Beschwerdeführerin neuerlich erhobenen Beschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof wiederum mit Erkenntnis vom 26.11.2014 diese Berufungsentscheidung ua. betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 2000 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit

und betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 1999 und 2002 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Das Bundesfinanzgericht hat im ein weiteres Mal fortgesetzten Verfahren nochmals zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren durch die belangte Behörde rechtmäßig war.

***Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:***

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 (§ 303 Abs. 4 BAO).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wieder aufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104).

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke (zB Betriebsprüfungsbericht) Bezug zu nehmen (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; vgl. auch VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Berufungsinstanz darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden. Auf welche neu hervorgekommene Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075).

Bei einer Berufung gegen einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist "Sache" nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der vom Finanzamt als neu hervorgekommen herangezogen wurde (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0052).

Die Berufungsbehörde hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0226).

Eine - allenfalls auch erst im Berufungsverfahren erfolgte - Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmegründe dar (VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Hat das Finanzamt eine Wiederaufnahme auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, ist der Bescheid im Berufungsverfahren ersatzlos aufzuheben (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0052).

Im Beschwerdefall ist vorweg festzuhalten, dass die von der belangten Behörde mit Bescheid vom 15.12.2006 verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich

Einkommensteuer 1999 sich als innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt erweist (siehe VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157, Seite 12 letzter Absatz).

Tatsachen iSd § 303 Abs 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

Die belangte Behörde ist im Zuge der Außenprüfung zur Feststellung gelangt, dass der Beschwerdeführerin die subjektive Gewinnerzielungsabsicht gefehlt hat. Diese Beurteilung hat die belangte Behörde insbesondere darauf gestützt, dass die Beschwerdeführerin keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt hat. Daneben hat die belangte Behörde als neu hervorgekommen aufgezeigt, dass die Beschwerdeführerin in für eine rechtsanwaltliche Tätigkeit schlechter Lage tätig ist ("aufgrund der Gegebenheiten des lokalen Umfeldes vor allem kein lukratives und finanzkräftiges Klientel angesprochen hätte werden können [z. B. schlechte Infrastruktur, schlechte Lage oder vielfach einkommenschwache Bevölkerungsschichten]") und dass sie durch persönliche Umstände gezwungen gewesen ist, ihren Beruf als Anwältin zu reduzieren.

Schlechte Lage der Rechtsanwaltskanzlei:

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu im Erkenntnis vom 15.12.2010, 2007/13/0157, entschieden, dass die als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen Tatsachen des Standortes der Beschwerdeführerin und des "lokalen Umfeldes" keine neuen Tatsachen darstellten. Die Qualifikation einer Infrastruktur als "schlecht" oder einer Klientel als "lukrativ und finanzkräftig" in einem bestimmten "lokalen Umfeld" für sich sei keine Tatsache. Die Tatsache des Kanzleisitzes und damit dieses Umfeldes sei dem Finanzamt aber seit Beginn der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Rechtsanwältin bekannt gewesen (siehe Seite 10 letzter Absatz und Seite 11 erster Absatz des Erkenntnisses vom 15.12.2010).

Nach der das Verwaltungsgericht bindenden Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist somit auch der von der Beschwerdeführerin nach der Aktenlage erstmalig im Zuge der Außenprüfung (Besprechung vom 25.08.2005) vorgebrachte (und von der belangten Behörde zusammen mit der Tatsache, dass Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage nicht gesetzt wurden, herangezogene) Umstand der schlechten Lage "für sich keine Tatsache" und hatte das "Umfeld" als seit Beginn der Tätigkeit dem Finanzamt bekannt zu gelten.

Zwischenzeitige Reduktion der Rechtsanwaltstätigkeit:

Im Erkenntnis vom 15.12.2010, 2007/13/0157, hat der Verwaltungsgerichtshof dazu entschieden, dass die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin durch persönliche Umstände gezwungen gewesen sei, ihren Beruf als Rechtsanwältin "zu reduzieren", der Abgabenbehörde der Aktenlage zufolge erstmals im Schriftsatz der Beschwerdeführerin

vom 26.08.2002 betreffend die Veranlagung zur Einkommensteuer für 2000 bekannt geworden sei. Der danach erlassene Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 vom 28.08.2002 sei also ergangen, nachdem das Finanzamt von dieser Tatsache Kenntnis erlangt habe. Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2000 habe die belangte Behörde sich somit auch nicht auf diesen Umstand stützen dürfen, weil er in diesem Verfahren keine neu hervorgekommene Tatsache dargestellt habe (siehe Seite 11 letzter Absatz des Erkenntnisses vom 15.12.2010; ebenso: Seite 6 letzter Absatz des Erkenntnisses vom 26.11.2014). Hinsichtlich der Einkommensteuer für 1999, welche mit Bescheid vom 26.06.2001 "festgestellt" worden sei, erweise sich angesichts dessen, dass die Beschwerdeführerin nicht behauptet hätte, dass die Reduktion der Tätigkeit als Anwältin zufolge persönlicher Umstände der Abgabenbehörde schon vorher bekannt gewesen wäre, als neu hervorgekommene Tatsache, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen könnte (siehe Seite 11 erster Absatz des Erkenntnisses vom 15.12.2010). Auch mit Rücksicht auf den Bescheid des Finanzamtes vom 09.06.2004 betreffend die Einkommensteuer für 2002 erweise sich der von der "belangten Behörde" herangezogene Umstand, dass die Beschwerdeführerin ihre anwaltliche Tätigkeit habe reduzieren müssen, welcher der Abgabenbehörde im Schriftsatz vom 26.08.2002 betreffend die Veranlagung der Einkommensteuer für 2000 bekannt gegeben wurde, als durch die im Jahr 2005 durchgeföhrte Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsache (siehe Seite 11 dritter Absatz des Erkenntnisses vom 15.12.2010). Es bleibe sohin zu prüfen, ob die Behörde bei Kenntnis des als neu hervorgekommene Tatsache zu wertenden Umstandes, dass die Beschwerdeführerin durch persönliche Umstände die anwaltliche Tätigkeit habe reduzieren müssen, zu einem anders lautenden Bescheid hätte gelangen müssen (siehe Seite 13 vorletzter Absatz des Erkenntnisses vom 15.12.2010).

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof wiederum - unbesehen des an die Beschwerdeführerin ergangenen Vorhaltes des Finanzamtes vom 23.05.2007 sowie des an die Beschwerdeführerin ergangenen Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 04.09.2007 (in den beiden gleichlautenden Vorhalten wurden vier Fragen zu den näheren Umständen der "zwischenzeitigen Reduktion" der Tätigkeit, so auch zu deren Beginn, Dauer und Ausmaß, an die Beschwerdeführerin gerichtet und von dieser im Schreiben vom 28.09.2007 nur kurz und ohne genaue Angaben beantwortet) sowie der dazu vom unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 16.10.2007 angestellten Erwägungen (Seite 14 erster Absatz und Seite 15 erster und zweiter Absatz der Berufungsentscheidung) - im genannten Erkenntnis vom 15.12.2010 entschieden, dass "der unabhängige Finanzsenat - wie auch das Finanzamt - sich jeglicher Konkretisierung dieser näheren Umstände enthalten, insbesondere jeglicher Aussagen, wann diese Umstände eingetreten wären und wann die Auswirkung dieser Umstände in der Reduktion der anwaltlichen Tätigkeit eingetreten wäre. Somit sei die Prüfung nicht möglich, ob die Kenntnis dieser Umstände einen anders lautenden - nämlich einen von Liebhaberei ausgehenden - Bescheid herbeigeführt hätte" (siehe Seite 14 erster Absatz des Erkenntnisses vom 15.12.2010).

Im Erkenntnis vom 26.11.2014, 2011/13/0024, hat der Verwaltungsgerichtshof (nun in Ansehung der genannten behördlichen Vorhalte und der dazu gemachten Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin) - unbesehen dessen, dass die Beschwerdeführerin die Ursache für ihre länger dauernden gesundheitlichen Probleme mit dem Tod des Vaters begründet (arg. "dadurch") und dies trotz Vorhaltes zu den näheren Umständen auf bloßer Behauptungsebene geblieben ist - dazu nun entschieden, dass es nicht zutreffe, dass die Beschwerdeführerin die Reduktion ihrer Tätigkeit "nur" mit dem Tod des Vaters begründet und "bloß pauschal behauptet" habe, die "Folgewirkungen daraus" hätten drei Jahre gedauert. Die Beschwerdeführerin habe im Berufungsverfahren (Vorhaltsbeantwortung vom 28.09.2007) auch vorgebracht, es sei ihr damals gesundheitlich nicht gut gegangen, "woraus sich zwangsweise Reduktionen in meiner Tätigkeit ergeben haben". Darauf gehe der angefochtene Bescheid nicht ein (siehe Seite 6 letzter Absatz des Erkenntnisses vom 26.11.2014).

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof dazu entschieden, dass sich der unabhängige Finanzsenat, soweit er den in freier Beweiswürdigung angenommenen Sachverhalt damit umschreibe, dass die Reduktion der anwaltlichen Tätigkeit "nicht mit auf die Liebhabereibeurteilung Einfluss nehmenden maßgeblichen Unwägbarkeiten im Zusammenhang" gestanden sei, sich im Übrigen einer Beweiswürdigung bediene, die sich nicht auf Tatsachen, sondern unmittelbar auf die Rechtsfrage beziehe (siehe Seite 7 erster Absatz des Erkenntnisses vom 26.11.2014).

Nach der das Verwaltungsgericht bindenden Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich daher die Beweiswürdigung, dass die Reduktion der anwaltlichen Tätigkeit sachverhaltsmäßig in anderen Umständen gelegen war als solchen, die rechtlich als (auf die Liebhabereibeurteilung Einfluss nehmende) Unwägbarkeiten zu beurteilen waren, unzulässigerweise unmittelbar auf die Rechtsfrage.

Keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage:

Ein Umstand (hier: Indiz dafür dar, dass eine Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 LVO beabsichtigt war) kann - wenn er sich zur Gewissheit verdichten sollte - eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO darstellen (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343).

Soweit die belangte Behörde die Verfahrenswiederaufnahme insbesondere darauf stützt, dass die Beschwerdeführerin keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt hat, ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.02.2010, 2006/15/0314 (hier: Arztpraxis), hinzuweisen. Darin hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Verfahrenswiederaufnahme betreffend ausgeführt:

*Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209).*

*Daraus folgt, dass das Auftreten von Verlusten, wie sie den Steuererklärungen der Jahre 2002 bis 2004 zu entnehmen waren, für sich genommen nicht schon die Feststellung erlaubte, dass die gegenständliche Tätigkeit des Beschwerdeführers in den Streitjahren keine Einkunftsquelle darstellt. Wie bereits ausgeführt, stellt die LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, wobei die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn der innere Vorgang (Willensentschluss) durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt (vgl. ergänzend auch das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2005/15/0151).*

*Das Finanzamt ist im Zuge der Außenprüfung zur Feststellung gelangt, dass dem Beschwerdeführer die subjektive Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe. Diese Beurteilung hat die Prüferin insbesondere darauf gestützt, dass der Beschwerdeführer keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt habe und er die laufenden Verluste auf Grund seines persönlichen Interesses für die Homöopathie in Kauf genommen habe.*

*Das Finanzamt ist im Zuge der Außenprüfung zur Feststellung gelangt, dass dem Beschwerdeführer die subjektive Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe. Diese Beurteilung hat die Prüferin insbesondere darauf gestützt, dass der Beschwerdeführer keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt habe und er die laufenden Verluste auf Grund seines persönlichen Interesses für die Homöopathie in Kauf genommen habe.*

*In der Beschwerde bestätigt der Beschwerdeführer diese Bescheidausführungen, indem er vorbringt, Verbesserungsmaßnahmen seien nicht ergriffen worden, weil eine weitere Reduzierung der Fixkosten nicht möglich gewesen wäre und die Höhe der Praxiseinnahmen von ihm nicht habe beeinflusst werden können. Er habe sein Leistungsangebot in den letzten Jahren und im Prüfungszeitraum nicht verändert.*

*Die vom Beschwerdeführer daraus gezogene rechtliche Schlussfolgerung, der Abgabenbehörde seien damit "sämtliche für die Beurteilung der Liebhaberei bedeutsamen Fakten durch Kenntnis der Sachlage (Haupt-/Nebentätigkeit) und durch Offenlegung der Einnahmen- und Ausgabenpositionen im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen für die einzelnen Jahre bekannt" gewesen, erschließt sich aus diesen Beschwerdeausführungen allerdings nicht. Dass der Beschwerdeführer seine Privatpraxis ungeachtet der von ihm als unveränderbar betrachteten Verlustsituation gleichbleibend weitergeführt hat, waren vielmehr Sachverhaltselemente, die für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Liebhabereiprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO von entscheidendem Gewicht sind und die aus der bloßen Aktenkenntnis nicht gewonnen werden konnten.*

Mit diesem (die Verfahrenswiederaufnahme bestätigenden) Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof erkennbar entschieden, dass im Zusammenhang mit der Beurteilung einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung als Liebhaberei eine Wiederaufnahme des Verfahrens ohne Weiteres zulässig ist, wenn im Zuge der Außenprüfung neu hervorkommt, dass der Abgabepflichtige keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt hat.

Im die hier angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide unmittelbar betreffenden Erkenntnis vom 15.12.2010, 2007/13/0157, hat der Verwaltungsgerichtshof nun - unbesehen dessen, dass das Neuhervorkommen einer Tatsache nicht voraussetzt, dass bis dahin vom Gegenteil ausgegangen wurde, sondern auch dann bewirkt wird, wenn bisher bloß Vermutetes zur Gewissheit wird (vgl. auch VwGH 13.11.1986, 85/16/0109, wonach für die "Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache" eine bloße Vermutung nicht ausreicht) - entschieden, dass "das Unterlassen strukturverbessernder Maßnahmen als solches nur dann eine dem Finanzamt bisher nicht bekannte Tatsache gewesen sein könnte, wenn das Finanzamt zuvor davon ausgegangen wäre, dass strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt worden wären; dass dies der Fall gewesen wäre, sei aber weder den Bescheiden des Finanzamtes noch dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen" (siehe Seite 11 zweiter Absatz des Erkenntnisses vom 15.12.2010). Im ebenfalls die hier angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide unmittelbar betreffenden Erkenntnis vom 26.11.2014, 2011/13/0024, hat der Verwaltungsgerichtshof an sein Vorerkenntnis anknüpfend dazu weiters entschieden, dass die Enttäuschung der durch das Schreiben vom 26.08.2002 hervorgerufenen Erwartungen allenfalls die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 rechtfertigen könnte. Aber auch für dieses Jahr werde der Wiederaufnahmsgrund nicht in einer dem Vorerkenntnis entsprechenden Weise ausgeführt. Es werde - so der Verwaltungsgerichtshof - "ja nicht etwa behauptet, dass Finanzamt sei 2004 davon ausgegangen, die Beschwerdeführerin habe noch 2002 (oder überhaupt) eine Standortverlegung vorgenommen (an erster Stelle angeführte Maßnahme)" (siehe Seite 5 letzter Absatz und Seite 6 erster Absatz des Erkenntnisses vom 26.11.2014). Das Verwaltungsgericht ist im gegenständlichen Verfahren an die beiden genannten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes gebunden.

Das Bundesfinanzgericht war daher dazu verhalten, den Rechtsansichten des Verwaltungsgerichtshofes folgend die hier angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die gesamte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme des Verfahrens (insbesondere aber das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.02.2010, 2006/15/0314, in dem erkennbar entschieden wurde, dass im Zusammenhang mit der Beurteilung einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO als Liebhaberei eine Wiederaufnahme des Verfahrens ohne Weiteres zulässig ist, wenn im Zuge der Außenprüfung neu hervorkommt, dass der Abgabepflichtige keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt hat) einerseits und das Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 15.12.2010, 2007/13/0157 (daran anknüpfend: VwGH 26.11.2014, 2011/13/0024), wonach das Unterlassen strukturverbessernder Maßnahmen als solches nur dann eine dem Finanzamt bisher nicht bekannte Tatsache gewesen sein könnte, wenn das Finanzamt zuvor davon ausgegangen wäre, dass strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt worden wären (und dies den Bescheiden des Finanzamtes oder zumindest der Rechtsmittelentscheidung zu entnehmen sein muss), andererseits vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 5. Jänner 2015