



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch K & E Wirtschaftstreuhand GmbH, 8010 Graz, Glacisstraße 27, vom 2. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldbach vom 13. Dezember 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO) hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 nach Aufhebung der (für denselben Zeitraum) ergangenen Wiederaufnahmebescheide zu Recht verfügt worden ist. Im Zusammenhang damit stand die im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgeworfene Sachfrage, ob die nebenberufliche Tätigkeit des Bw als Schlagersänger ("....- Imitator") eine Einkunftsquelle oder (typische) Liebhaberei darstellt.

Zu den (neuerlich) erlassenen Wiederaufnahmebescheiden wurde mit gesonderter Begründung vom 9. Dezember 2004 im Wesentlichen ausgeführt, dass bei der durchgeführten Betriebsprüfung anhand von Bankauszügen der Raika K erstmals zu Tage getreten sei, dass der Bw im Streitzeitraum 1999, 2000 Einnahmen in Höhe von S 20.742,- und S 15.062,- (bzw auch im Folgejahr 2001 in Höhe von S 31.851,-) nicht erklärt habe. Diese Beträge würden die

Tatsache widerspiegeln, dass im jeweiligen Fahrtenbuch zwar zahlreiche Dienstreisen für Auftrittszwecke angeführt wurden, die Erlöse aus diesen Auftritten in den Aufzeichnungen jedoch nicht ersichtlich seien. Auch zu den vom Bw selbst veranstalteten Gala-Abenden (mit CD-Präsentationen) lägen keine Aufzeichnungen vor und seien auch keine Einnahmen aus dabei erfolgten CD-Verkäufen ersichtlich. Die Kosten für CD-Produktionen würden im Jahr 1999 S 103.560,- und im Jahr 2000 S 78.000,- betragen, wogegen lediglich Tonträgererlöse von S 19.335,- (1999) und S 12.898,- (2000) erklärt wurden. Weitere Aufzeichnungen über verkaufte CDs seien nicht vorhanden, desgleichen keine Unterlagen über allenfalls verschenkte CDs. Für den Zeitraum 1999, 2000 liege somit ein ungeklärter Differenzbetrag in Höhe von S 150.000,- vor und sei der Verbleib der produzierten Ware ungeklärt. Neu hervorgekommen seien im Prüfungsverfahren auch die näheren Umstände der an Wochenenden (nebenberuflich) ausgeübten Tätigkeit als Sänger.

Dagegen wird in der Berufung unter Rückverweis auf die erstinstanzlich behobenen Wiederaufnahmebescheide (Berufungsvorentscheidung vom 19.1.2004) eingewendet, dass das Finanzamt mit der nunmehrigen Verfügung versuche, die im Vorverfahren nicht genannten bzw. fehlenden Wiederaufnahmegründe zu ergänzen und sich auf Sachverhalte zu beziehen, die weder aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung (vom 9.9.2003) noch aus dem Betriebsprüfungsbericht (vom 6.10.2003) nachvollziehbar hervorgehen. In der Niederschrift sei nur festgehalten, dass die "umseitig angeführten Prüfungsfeststellungen" ausführlich besprochen worden seien. Umseitig sei dazu nur ersichtlich, dass "aufgrund der durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen und der Besprechung über den Sachverhalt" für die Jahre 1999 bis 2001 die Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 (LVO) für diesen Zeitraum angewendet wird. Dies mit dem Zusatz "Eine genaue Darstellung im Bericht!". Im Prüfungsbericht sei unter Tz 13 als einzige Feststellung nur zu finden: *"Mängel der Aufzeichnungen, die im Prüfungszeitraum keine abgabenrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen: Lizenzentgelte nicht versteuert, CD-Verkäufe v. Bankkonto nicht erfasst, Re.ausstellung n. ordnggem."*

Seitens der Betriebsprüfung seien weder Feststellungen über Beträge oder sonst welche Aussagen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens nachvollziehbar machen würden. Unter Tz 18 des Prüfungsberichtes sei nur eine Liebhabereidefinition für die Tätigkeit eines Musikers dargelegt und der nicht näher beschriebene Sachverhalt des prüfungsgegenständlichen Steuerpflichtigen als Liebhaberei qualifiziert worden. In den betreffenden Jahressteuerberechnungen wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sodann auf Null gestellt.

Zu den nunmehr angegebenen Wiederaufnahmegründen sei auszuführen, dass dem Finanzamt die geltend gemachten Anlaufverluste durch Offenlegung der Einnahmen-Ausgabenrechnung stets bekannt gewesen seien und dass eine Hinzurechnung nicht erklärter Einnahmen im Zuge der Betriebsprüfung die erklärten Verluste naturgemäß reduziert hätte. Die in der

Bescheidbegründung vom 9. Dezember 2004 enthaltenen Ausführungen über nicht erklärte Einnahmen und zur Kürzung von Betriebsausgaben seien erstmalige Feststellungen, die nicht im Entferntesten aus dem BP-Bericht ableitbar wären. Auch die als neu hervorgekommen bezeichnete Tatsache, "dass die Tätigkeit als- Imitator zeitlich eingeschränkt nur am Wochenende ausgeübt wird" widerspreche insofern der Aktenlage, als dem Finanzamt der laufende Lohnzettel des Bw jedenfalls seit Jahren amtsbekannt sein musste, woraus sein laufendes (hauptberufliches) Dienstverhältnis unzweifelhaft hervorgehe.

Die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe würden somit weder neu hervorgekommene Sachumstände oder Beweismittel belegen, noch den Anforderungen einer Begründung iSd § 93 Abs. 2 lit. a BAO genügen.

Mit ergänzender Eingabe vom 3. Mai 2005 weist der Bw darauf hin, dass das Finanzamt die negativen Einkünfte seit dem Jahr 1996 aufgrund der eingereichten Steuererklärungen samt beigefügter Einnahmen-Ausgabenaufgliederung jederzeit im Sinne der nunmehr angestellten Liebhabereivermutung (gem. § 1 Abs. 2 LVO) steuerlich qualifizieren hätte können. Die Finanzbehörde war hier aber offensichtlich der Rechtsansicht, dass die Anlaufverluste für die ersten Jahre (1996 bis 1998) im Sinne der Einkunftsquellenvermutung nach § 1 Abs. 1 LVO jedenfalls anzuerkennen seien.

Aufgrund der uneingeschränkten Offenlegung der Ertrags- bzw. Verlustsituation seit dem Jahr 1996 sei das Finanzamt daher im sachlichen Detail informiert und demzufolge auch in der Lage gewesen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht erst anlässlich der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2000, sondern bereits früher als sog. typische Liebhaberei zu beurteilen. Auch die späte Feststellung, wonach unter Berücksichtigung der seit 1996 erlittenen Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum nicht möglich sei, gehe ins Leere, weil diese Feststellung für die prüfungsgegenständlichen Jahre ebenfalls keine neu hervorgekommene Tatsache aufzeige.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (ua.) in jenen 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als im Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten (Ritz, BAO-Kommentar 3. Aufl., § 303 Tz 7, mwN).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde der Sachverhalt im abgeschlossenen Verfahren so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient allerdings nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. Ritz, aaO, § 303 Tz 10 und die dort zitierte Judikatur). Wird ein Wiederaufnahmebescheid durch eine Berufungsvorentscheidung aufgehoben, muss eine neuerliche Wiederaufnahme aus einem anderen Grund verfügt werden, als jenem, der dem aufgehobenen Wiederaufnahmebescheid zu Grunde lag (VwGH 23.3.1999, 97/14/0069 und VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Soweit zur neuerlich verfügten Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 und 2000 mit gesonderter Bescheidsbegründung vom 9. Dezember 2004 angeführt wird, dass im Zuge der Betriebsprüfung nicht erklärte Einnahmen aus Kontoauszügen erstmals zutage getreten seien (1999: ATS 20.742,-; 2000: ATS 15.062,-) und dass für diesen Zeitraum eine Differenz zwischen Produktionskosten und Erlösen in Höhe von ca. ATS 150.000,- mangels Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar sei, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen entsprechend zu kürzen wären, ist dem Bw beizupflichten, dass es dieser Kenntnis nicht bedurfte, um zu der vom Finanzamt nunmehr erlassenen Sachentscheidung (Liebhabereivermutung) zu gelangen. Dies schon deshalb nicht, weil in den Steuererklärungen bereits höhere Verlustbeträge ausgewiesen wurden, als sich im Fall einer steuerlich wirksamen Berichtigung (nach Einnahmenerhöhung und Aufwandskürzung) ergeben hätte, und weil die negativen Betriebsergebnisse dem Finanzamt als entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente für eine mögliche Subsumtion unter einen Liebhabereitatsbestand schon früher bekannt gewesen sind. Sah sich das Finanzamt im Erstverfahren aber nicht veranlasst, aktenkundige Verlustresultate, durch welche die Anwendung der Liebhabereiverordnung ausgelöst wird (vgl. Pkt. 4.1 LRL), unter Wahrung des Parteienghörs der nunmehr angestellten Untersuchung zu unterziehen, spricht dies für eine erst in späterer Folge geänderte Rechtsauffassung. Ob Einnahmen verschwiegen wurden oder Aufzeichnungen mangelhaft sind, wäre für die Frage einer Schätzung (§ 184 BAO) von Belang, die im Berichtigungsfall eine Korrektur der erklärten Betriebsergebnisse (hier: Verlustminderung 1999, 2000) zur

Folge gehabt hätte. Für die Liebhabereibeurteilung selbst ergibt sich daraus kein Anlass oder ein diese Beurteilung unterstützendes Sachelement, weil die Fehlerfreiheit im Führen von Aufzeichnungen oder bei der Einnahmenerfassung für die Tätigkeit eines Musikers bzw. Sängers kein Wesensmerkmal ist.

Was die als neu hervorgekommen gewürdigte Frage der nebenberuflichen Berufsausübung betrifft, ist auch der Einwand berechtigt, dass dieser Umstand dem Finanzamt aufgrund der den Einkommensteuerveranlagungen zugrunde gelegten Lohnzetteldaten, in denen das (ganzjährige) Dienstverhältnis des Bw und der dort namentlich bezeichnete Dienstgeber (J.S.) einschließlich der Höhe der ausbezahlten Bezüge in allen Streitjahren dokumentiert gewesen sind, bereits bekannt gewesen sein musste. Im Übrigen stellt die Nebenberuflichkeit einer Betätigung auch kein gesetzliches Tatbestandselement dar, das zur Beurteilung dieser Tätigkeit als Liebhaberei zwingt.

Da der Sachverhalt dem Finanzamt im abgeschlossenen Verfahren demnach so vollständig bekannt gewesen ist, dass es schon in diesem Verfahren bei entsprechender rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können, ist die mit den angefochtenen Bescheiden verfügte Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 und 2000 zu Unrecht erfolgt. Mit der spruchgemäßen Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide tritt das jeweilige Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Die bekämpften Sachbescheide scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus und leben die alten, vor der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wieder auf (vgl. Ritz, aaO, § 307, Tz 8).

Der Berufung war somit ein Erfolg beschieden.

Graz, am 27. Februar 2007