

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW in der Beschwerdesache XXX, über die Beschwerde vom 15.08.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 31.07.2014, betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO der Einkommensteuerverfahren der Jahre 2008 bis 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Die vom Bf in den Streitjahren 2008 bis 2012 erzielten Einkünfte (Bundesdienstpension und negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb/SV-Tätigkeit) wurden erklärungsgemäß (2008: Anpassung der PKW-Kosten nach Vorhalt) veranlagt.

Seitens der belangten Behörde kam es nach einer Betriebsprüfung im Juli 2014 zur streitgegenständlichen Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2012, nachdem festgestellt wurde, dass der Bf in den streitgegenständlichen Jahren nicht nur seiner Sachverständigen/Gutachtertätigkeit nachgegangen, sondern auch als Immobilienvermittler und Buchhalter aufgetreten sei und er in den streitgegenständlichen Jahren nur eine E/A-Rechnung für einen Gewerbebetrieb erstellt und diese der belangten Behörde als Veranlagungsgrundlage vorgelegt habe. Die vom Bf erstellten E/A-Rechnungen beinhalteten sämtliche Einnahmen und Ausgaben eines Veranlagungsjahres. Damit lägen Einnahmen und Ausgaben vor, welche nicht nur der bisher bekannt gewesenen gewerblichen Tätigkeit als Gutachter/Sachverständiger zuzuordnen seien, sondern den zusätzlich ausgeübten Tätigkeiten der Immobilienvermittlung bzw der Buchhaltertätigkeit, wobei die Tätigkeit als Immobilienvermittler und die Tätigkeit als Immobiliengutachter/Sachverständiger einander ergänzen würden und damit - neben dem Gewerbebetrieb als Buchhalter - als ein Gewerbebetrieb anzusehen sei. Die Bp stellte weiters fest, dass die beiden

gewerblichen Tätigkeiten als Liebhaberei zu beurteilen und die daraus erzielten Verluste (Immobilienberater-Sachverständiger/Immobilienvermittler) bzw Gewinne (Buchhaltung) nicht anzuerkennen seien (siehe dazu Tabellen unten: Aufteilung der Tätigkeiten lt BP).

In den von der Abgabenbehörde nach Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen neuen Sachbescheiden sind sowohl die Einkünfte als Immobilienberater-Sachverständiger/Immobilienvermittler als auch jene aus Buchhaltung unter Einkünften aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 ausgewiesen.

Die Bf habe auch festgestellt, dass der Bf Ausgaben geltend gemacht habe, bei welchen sich anlässlich der Betriebsprüfung erstmals zeigte, dass diese entweder privat veranlasst seien oder Mischaufwand darstellten. Auch wären Aufwendungen iZm dem PKW im Schätzungswege geltend zu machen gewesen. Im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide sei auch nicht bekannt gewesen, dass private Fahrten vorliegen würden.

Diese Feststellungen (Liebhaberei; 2 voneinander unabhängige Gewerbbetriebe; mangelnde betriebliche Veranlassung bei Ausgabenpositionen) würden nach Ansicht der Behörde ausreichen, um die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 bis 2012 gemäß § 303 Abs 1 BAO wiederaufzunehmen.

Gegen die von der belangten Behörde am 31.7.2014 erlassenen Wiederaufnahmebescheide wurde am 15.8.2014 vom Bf ein Schriftsatz eingebracht, mit dem nicht nur die Wiederaufnahmebescheide sondern auch die Sachbescheide bekämpft wurden.

Jene Beschwerde, die sich gegen die Wiederaufnahmebescheide richtete, wurde am 22.1.2016 von der Abgabenbehörde mittels BVE als unbegründet abgewiesen. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei aufgrund von Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt. Bei den dort angeführten Punkten handle es sich um neu hervorgekommene Tatsachen, die nach Ansicht der Behörde eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen.

Der Bf beantragte in der Folge die Vorlage seiner Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide (so auch jene gegen die Sachbescheide) an das Bundesfinanzgericht.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide (und jene gegen die Sachbescheide) am 4.2.2016 dem BFG vor.

Vom BFG wurde am 15.3.2018 ein Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs 2 BAO eingeleitet, da die vom Bf verfasste Bescheidbeschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide den im § 250 Abs 1 BAO umschriebenen Erfordernissen unzureichend entsprach und die belangte Behörde ein solches Verfahren nicht eingeleitet hatte.

Mit Schriftsatz vom 26.3.2018 kam der Bf dem Mängelbehebungsauftrag nach und führte diesbezüglich folgendes aus:

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2012 erfolgten auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung über die Jahre 2008 bis 2012. Die von der Bp angenommenen getrennten Gewerbebetriebe erfüllen die Voraussetzung neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel jedoch nicht, da der von mir geführte Mischbetrieb auch bereits in den Jahren 2006 und 2007 und auch davor in vollem Umfang vorlag und darüber auch der Unabhängige Finanzsenat unter GZ. RV/0617-S/08 am 30. April 2009 entschieden hat. Die zwecks Errechnung des Gesamtergebnisses meines seit dem Jahr 1993 geführten Gewerbebetriebes (Mischbetrieb) erzielten Gewinne für die Jahre 2002 und 2003 wurden aktenwidrig mit 3.700,00 €/2002 und mit 3.600,00 €/2003 laut Betriebsprüfungsbericht angenommen. Tatsächlich habe ich mit meinem Gewerbebetrieb (Mischbetrieb) im Jahr 2002 einen Gewinn von € 41.814,28 und im Jahr 2003 einen Gewinn von € 40.845,33 erzielt. Auch die Höhe der beiden Gewinne war zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung bereits aktenkundig und stellt daher die aktenwidrige Minderung der beiden Jahresgewinne im Bericht der Betriebsprüfung eine neue Beurteilung eines bereits erklärtigen Gewinnes aus meinem Gewerbebetrieb (Mischbetrieb) dar.

Ich beantrage, das Bundesfinanzgericht möge betreffend die Trennung der Verluste bzw Gewinne aus meinem Gewerbebetrieb (Mischbetrieb) erkennen, dass die vom Finanzamt und von der Betriebsprüfung vorgenommenen Abweichungen nicht auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel vorgenommen werden konnten, sondern lediglich eine neue und andere Beurteilung der bereits erklärtigen und (hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007) vom Unabhängigen Finanzsenat unter GZ. RV/0617-S/08 überprüften Verluste/Gewinne darstellen. Die damit begründete Wiederaufnahme von Amts wegen möge in diesem Punkt als unzulässig entschieden werden. Ich beantrage weiters, bei Überprüfung, ob bei meinem seit 1993 betriebenen Gewerbebetrieb (Mischbetrieb) Liebhaberei vorliegt, die tatsächlich erklärtigen Gewinne des Jahres 2002 in Höhe von € 41.814,28 und des Jahres 2003 in Höhe von € 40.845,33 zu berücksichtigen. Ab dem Jahr 2002 beauftragte mich die Firma BBB - AB mit der Erstellung von Rechtsgutachten und Nutzwertgutachten für den Verkauf von Mietwohnungen ins Wohnungseigentum. Die Nutzwertgutachten sind als Grundbuchsurdokumente Voraussetzung für die Eintragung der Eigentumswohnungen, Kellerplätze, Parkplätze und Garagenplätze als Wohneinheiten ins Grundbuch. Ich als Allg. beeid. u. gerichtl. zertifizierter Sachverständiger f. Fachgebiete 94,15 und 94,17 Wohnhäuser und Baugründe konnte diese Nutzwertgutachten erstellen. Die Ansicht der Betriebsprüfung und des Finanzamtes, dass diese Gewinne nicht im Rahmen meines Gewerbebetriebes (Mischbetrieb) erzielt wurden, entspricht nicht der geltenden Rechtslage.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2008 bis 2012 erfolgte von Amts wegen durch das Finanzamt, das diese Bescheide auf die Ergebnisse des 26 Seiten umfassenden Prüfungsberichtes (27.7.2014) und der darüber aufgenommenen Niederschrift stützte. Wie in den vorstehenden Punkten meiner gegenständlichen Mängelbehebung ausgeführt, kann die von der Betriebsprüfung und vom Finanzamt

*vorgenommene Trennung meiner bisher erklärt einheitlichen Tätigkeiten in meinem Gewerbebetrieb (Mischbetrieb) nicht als neu hervorgekommene Tatsache angesehen werden, die die Wiederaufnahmebescheide des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2008 bis 2012 rechtfertigen könnten; die Betriebsprüfung hat die Trennung meiner Tätigkeiten in meinem Gewerbebetrieb (Mischbetrieb) in mehrere Gewerbebetriebe dennoch vorgenommen und sich dabei auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2003, 98/14/0088 gestützt. Dieses hg. Erkenntnis vermag aber meiner Rechtansicht nach die Trennung meiner Tätigkeiten im Rahmen meines Gewerbebetriebes (Mischbetrieb) nicht zu rechtfertigen. Im Bericht der Betriebsprüfung stellt der Prüfer dar, dass ich im Prüfungszeitraum keine Einnahmen aus Immobilienvermittlung gehabt hätte. Er hat aber übersehen, dass ich allein mit der Rechnung Nr.: 003 vom 30.12.2009 ein Pauschalhonorar in Höhe von € 4.166,67 im Zusammenhang mit dem von mir akquirierten Maklerauftrag für die Liegenschaft YYY und im Zusammenhang mit dem Verkauf dieser Liegenschaft in Rechnung gestellt habe. Die Trennung meiner gewerblichen Tätigkeiten hat die Betriebsprüfung und das Finanzamt willkürlich vorgenommen, ohne dass eine neue Tatsache oder Beweismittel hervorgekommen ist. Bei Berücksichtigung der tatsächlich erklärt Gewinne aus meinem Gewerbebetrieb (Mischbetrieb) für die Jahre 2002 und 2003 hätte sich zum Jahresende 2012 ein Gewinnüberhang von € 15.743,61 errechnen lassen.*

*Die Betriebsprüfung hat Feststellungen/Erhebungen auch zu den Ausgabenpositionen getroffen. Da diese Erhebungen inhaltlich nicht mit den Wiederaufnahmebescheiden Einkommensteuer 2008 bis 2012 zusammenhängen, scheint laut gegenständlichem Mängelbehebungsbeschluss eine weitere Beurteilung dieser Punkte meiner Bescheidbeschwerde gegen die Sachbescheide Einkommensteuer 2008 bis 2013 vorbehalten zu bleiben.*

#### **Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Der Bf erzielte in den Streitjahren neben seinen Einkünften als pensionierter Finanzbeamter auch negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Erklärungen langten jeweils elektronisch bei der Behörde ein.

Der Abgabenbehörde standen im Zeitpunkt der Veranlagung neben den vom Bf elektronisch übermittelten Erklärungen, E/A-Rechnungen aller (streitgegenständlichen) Jahre zur Verfügung.

Der Bf bediente sich für sämtliche seiner E/A-Rechnungen einer Vorlage, die sich in all den Jahren (zahlenmäßig angepasst) wie folgt darstellt:

**EA-Rechnung nach Nettomethode**

im Zeitraum von 01.01.2008 bis 31.12.2008

Angaben in EUR

in %

**I. Betriebseinnahmen****I.1 Haupterlöse aus SV-Tätigkeit**

4000 Erlöse 20%

8840

6.186,67

0,00

**Summe I.1 Haupterlöse aus SV-Tätigkeit**

6.186,67

0,00

**I.2 Sonstige Einnahmen**

4600 Privatanteil von steuerpf. Aufwand

9040

124,19

0,00

4601 Erlös aus PKW-Verkauf

9170

615,36

0,00

**Summe I.2 Sonstige Einnahmen**

739,55

0,00

**Summe der Betriebseinnahmen**

6.926,22

0,00

**II. Betriebsausgaben****II.1 Materialaufwand Büro**

5001 Internet/Telefon-Aufwand

9100

-1.241,88

0,00

5002 Büromaterial 20%

9100

-115,74

0,00

7320 PKW-Aufwand

9170

-3.076,81

0,00

**Summe II.1 Materialaufwand Büro**

-4.434,43

0,00

**II.2 Bezogene Leistungen**

5003 Druck- u. Reproauf

9100

-33,25

0,00

7210 Gebühren/Grundsteuer-23,10% Büroanteil

9100

-28,44

0,00

7340 Öffentl. Verkehr Inlad.

9160

-34,91

0,00

7661 Arbeitsessen 20%

9200

-8,08

0,00

**Summe II.2 Bezogene Leistungen**

-104,68

0,00

**II.4 Abschreibungen**

7000 Planmäßige Abschreibungen

9130

-1.270,73

0,00

7001 Verbrauch GWG

9130

-240,73

0,00

**Summe II.4 Abschreibungen**

-1.511,46

0,00

**II.5 Betriebssteuern**

7170 SV der gewerblichen Wirtschaft

9110

-54,50

0,00

**Summe II.5 Betriebssteuern**

-54,50

0,00

**II.6 Allgemeine Betriebsausgaben**

7200 20% Aufwand-Büro

9100

-608,48

0,00

7400 10%-Aufwendungen-23,1% Büroanteil

9100

-265,63

0,00

**Summe II.6 Allgemeine Betriebsausgaben**

-874,11

0,00

**EA-Rechnung nach Nettomethode**

im Zeitraum von 01.01.2008 bis 31.12.2008

Angaben in EUR

in %

<b>II.8 Verwaltungsausgaben</b>				
7250 Versicherungen-Gerichtsgebühren	9236	-766,56	0,00	
7370 Dienst Taggeld	9168	-126,75	0,00	
7620 Zeitungen u. Fachliteratur	9230	-389,81	0,00	
7740 Mitgliedsbeiträge/Haftpflichtvers.	9230	-151,77	0,00	
		-1.434,89	0,00	
<b>Summe II.8 Verwaltungsausgaben</b>				
<b>II.9 Vertriebsausgaben</b>				
7650 Werbe-u.Repräsentationsaufwendungen	9230	-34,58	0,00	
<b>Summe II.9 Vertriebsausgaben</b>		-34,58	0,00	
<b>II.11 Zinsen und ähnliche Ausgaben</b>				
8280 Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	9220	-1.117,81	0,00	
<b>Summe II.11 Zinsen und ähnliche Ausgaben</b>		-1.117,81	0,00	
<b>Summe der Betriebsausgaben</b>		-9.566,46	0,00	
<b>Jahresüberschuss (+) / -verlust (-)</b>		-2.640,24	0,00	

Die E/A-Rechnungen der streitgegenständlichen Jahre sind einnahmenseitig in I.

*Betriebseinnahmen mit der Untergliederung I.1 Hauptlöse aus der SV-Tätigkeit und I.2 sonstige Einnahmen aus Privatanteil von steuerpflichtigem Aufwand und Erlös aus PKW-Verkauf* gegliedert.

Nach Abzug von Betriebsausgaben erzielte der Bf nach den von ihm erstellten E/A-Rechnungen folgende negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

2008	2009	2010	2011	2012
€ -2.024,87	€ -3.257,53	€ -6.697,27	€ -10.767,57	€ -5.182,05

Diese Zahlen wurden vom Bf in die jeweilige Jahreserklärung übernommen.

Aktenkundig ist weiters, dass der Bf seit 1993 aus seiner gewerblichen Tätigkeit neben geringfügigen Gewinnen nur Verluste (€) erwirtschaftete:

1993: +1.821	1994: -2.367	1995: - 1.742	1996: - 481	1997: + 340
1998: -4.095	1999: -2.030	2000: - 2.813	2001: - 2.105	2002: + 3.700
2003: +3.600	2004: -7.751	2005: -10.040	2006: - 4.327	2007: - 3.397
2008: -2.025	2009: -3.258	2010: - 6.697	2011: - 10.768	2012: - 5.182

Dem Handakt des Betriebsprüfers ist zu entnehmen, dass sich die "Betriebseinnahmen/Hauptlöse aus SV-Tätigkeit" aus folgenden Honorarnoten zusammensetzen.

- a.)Haupterlöse aus SV-Tätigkeit 2008: 5 Honorarnoten wobei die Honorarnoten 001, 003 und 005 der SV-Tätigkeit zuordenbar sind; bei den Honorarnoten 002 und 004 werden Leistungen in Zusammenhang mit der Erstellung von Abgabenerklärungen und der laufenden Buchhaltung abgerechnet;
- b.)Haupterlöse aus SV-Tätigkeit 2009: 3 Honorarnoten, wobei die Honorarnote 003 der SV-Tätigkeit zuordenbar ist; bei den Honorarnoten 001 und 002 werden Leistungen in Zusammenhang mit der Erstellung von Abgabenerklärungen und der laufenden Buchhaltung abgerechnet;
- c.)Haupterlöse aus SV-Tätigkeit 2010: 10 Honorarnoten, wobei die Honorarnoten 001, 003, 004, 005, 007, 008, 009 und 010 der SV-Tätigkeit zuordenbar sind; bei den Honorarnoten 002 und 006 werden Leistungen in Zusammenhang mit der Erstellung von Abgabenerklärungen und der laufenden Buchhaltung abgerechnet;
- d.)Haupterlöse aus SV-Tätigkeit 2011: 3 Honorarnoten, wobei die Honorarnote 001 der SV-Tätigkeit zuordenbar ist; bei den Honorarnoten 002 und 003 werden Leistungen in Zusammenhang mit der Erstellung von Abgabenerklärungen und der laufenden Buchhaltung abgerechnet;
- e.)Haupterlöse aus SV-Tätigkeit 2012: 3 Honorarnoten, wobei die Honorarnote 001 der SV-Tätigkeit zuordenbar ist; bei den Honorarnoten 002 und 003 werden Leistungen in Zusammenhang mit der Erstellung von Abgabenerklärungen und der laufenden Buchhaltung abgerechnet.

Die Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung von Abgabenerklärungen und der laufenden Buchhaltung erbrachte der Bf ausschließlich für seine Tochter und den Schwiegersohn.

Die unterschiedlichen Honorarnoten veranlassten die Bp die vom Bf als Haupterlöse aus SV-Tätigkeit erklärten Einnahmen und sämtliche Ausgaben lt E/A Rechnungen neu aufzuteilen und den Tätigkeitsbereichen Immobiliengutachter/Immobilien Sachverständiger/ Immobilienvermittler einerseits und Buchhaltung andererseits zuzuordnen. Einigen Ausgaben wurde die Anerkennung (teilweise) versagt.

Die von der Bp erstellten E/A-Rechnungen, abgeleitet aus den Unterlagen des Bf, zeigen - nach Einarbeitung der von der Bp korrigierten Ausgabenpositionen - folgendes Bild. Die Einnahmenaufteilung entspricht exakt der Summe der vom Bf erklärten Haupterlöse aus SV-Tätigkeit.

2008:

			Aufteilung:	
Einnahmen/Ausgabenposition:	2008		Immobilienberater/-sachverständiger/-vermittler	Buchhaltung
<b>EINN.</b>				
"Haupterlöse aus SV-Tätigkeit"				
Erlöse 20%	6.186,67		5.346,67	840,00
Privanteil von stpl. Aufw.	124,19	= Aufwandsminderung (keine Einnahme)		
Aufw.mind.	-124,19			
Erlös Pkw-Verkauf	615,36	= Aufw.mind. (= Pkw-Privatanteil 20 % lt Erkl./Beruf.)		
Aufw.mind.	-615,36			
	6.186,67		5.346,67	840,00
<b>AUSG.</b>				
Internet/Telefon	1.241,88			
PA 10% Internet/Tel. (Aufw.mind.)	-124,19	1.117,69	1.005,92	111,77
Büromat	115,74		104,17	11,57
Pkw-Aufw.	3.076,81			
PA 20% (Aufw.mind.)	-615,36			
+ PA 20% lt. Veranlagung	-615,36			
(Gesamt PA 40% wegen fehl.Fahrtenbuch 2008)				
Berichtigung lt. Bp.	-421,53	1.424,56	1.282,11	142,46
Druck- u. Repro	33,25		29,93	3,33
Geb./Grundsteuer 23,1% B	28,44		25,60	2,84
Offentl.Verkehr Inland	34,91		31,42	3,49
Arbeitsessen 20%	8,08		7,27	0,81
AfA	1.270,73		1.143,66	127,07
GWG	240,73		216,66	24,07
SVgew. Wi.	54,50		49,05	5,45
20%Aufwand-Büro	608,48		547,63	60,85
10%Aufwand- 23,1% Büroa	265,63		239,07	26,56
Versicherungen, Gerichtsg	766,56		689,90	76,66
Diäten Taggeld	126,75		114,08	12,68
Zeitungen, Fachlit.	389,81		350,83	38,98
Mitgliedsbeitr./Haftpflichtver	151,77		136,59	15,18
Werde- u. Repr.aufw.	34,58			
Berichtigung lt. Bp.	-34,58	0,00		
Zinsen	1.117,81		1.006,03	111,78
	7.755,44		6.979,90	775,54
<b>GEWINN/VERL.</b>	<b>-1.568,77</b>		<b>-1.633,23</b>	<b>64,46</b>

2009:

Einnahmen/Ausgabenposition:	2009		Immobilienberater/-sachverständiger/-vermittler	Buchhaltung
<b>EINN.</b>				
"Haupterlöse aus SV-Tätigkeit"				
Erlöse 20%	5.006,67		4.166,67	840,00
Priv.anteil von stell. Aufw.	<u>120,91</u> = Aufw.mind.			
Aufw.mind.	<u>-120,91</u>			
Erlös Pkw-Verkauf	676,25 = Aufw.mind. (= Pkw-Privatanteil 21,07 % lt. Erkl.)			
Aufw.mind.	<u>-676,25</u>			
	5.006,67		4.166,67	840,00
<b>AUSG.</b>				
Internet/Telefon	1.209,11			
PA 10% Internet/Tel. (Aufw.mind.)	<u>-120,91</u>	1.088,20	979,38	108,82
Büromat. 20%	157,80		142,02	15,78
Pkw-Aufw.	3.209,52			
PA 21,07% (Aufw.mind.)	<u>-676,25</u>			
Berichtigung lt. Bp.	<u>-903,12</u>	1.630,15	1.467,13	163,01
Druck- u. Repro	6,25		5,63	0,63
Geb./Grundsteuer 23,1%	73,26		65,93	7,33
AfA	1.270,73		1.143,66	127,07
GWG				
SV gew. W.	54,50		49,05	5,45
20%Aufwand-Büro	1.148,81		1.033,93	114,88
10%Aufwand- 23,1% Bü	243,25		218,93	24,33
Versicherungen, Gericht	383,28		344,95	38,33
Daten Taggeld	78,25		70,43	7,83
Zeitungen, Fachlit.	323,75		291,38	32,38
Werde- u. Repr.aufw.	37,92			
Berichtigung lt. Bp.	<u>-37,92</u>	0,00		
Zinsen	864,93		778,44	86,49
	7.323,16		6.590,84	732,32
<b>GEWINN/VERL.</b>	<b>-2.316,49</b>		<b>-2.424,17</b>	<b>107,68</b>

2010:

Einnahmen/Ausgabenposition:	2010		Immobilengutachter/-sachverst./vermittler	Buchhaltung
<b>EINN.</b>				
"Haupterlöse aus SV-Tätigkeit"				
Erlöse 20%	5.360,11		3.928,90	840,00
davon weiterverr. Ausgaben	-591,21	= Aufw.mind.		
Priv.anteil von stpfl. Aufw.	151,51	= Aufw.mind.		
Aufw.mind.	-151,51			
Erlös Pkw-Verkauf	1.401,20	= Aufw.mind. (= Pkw-Privatanteil 18,67 % + Verkaufserlös 300,- lt. Erkl.)		
Aufw.mind.	-1.401,20			
	4.768,90		3.928,90	840,00
<b>AUSG.</b>				
Internet/Telefon	1.515,11			
PA 10% Internet/Tel. (Aufw.mind.)	-151,51	1.363,60	1.227,24	136,36
Büromat 20%	135,51		121,96	13,55
Pkw-Aufw.	2.048,23			
Pkw-AfA 2010	4.150,00			
PA 18,67% + Verk.erl.(Aufw.mind.)	-1.401,20			
Berichtigung lt. Bp.	-2.150,28	2.646,75	2.382,08	264,68
Druck- u. Repro	104,50		94,05	10,45
Rep. Büroräume	18,07		16,26	1,81
Geb./Grundsteuer 23,1%	28,44		25,60	2,84
Offentl.Verkehr Inland	35,80		32,22	3,58
Arbeitsessen 20%	4,17		3,75	0,42
Werbung 0% Internetplä	29,90		29,90	
(Werbeaufw. betrifft nicht Buchhaltung - lt. Dr. Konrad)				
AfA (ohne AfA Pkw)	1.143,48		1.029,13	114,35
GWG	584,83		526,35	58,48
SV gew. Wi.	54,50		49,05	5,45
20%Aufwand-Büro	562,24		506,02	56,22
10%Aufwand- 23,1% Bü	246,91		222,22	24,69
Versicherungen, Gericht	772,06		694,85	77,21
Zeitung, Fachlit	381,07		342,96	38,11
Werde- u. Repr.aufw.	1.262,31			
Werdeaufw. Vermittl.Immob.	-591,21	(Aufw.mind.)		
Berichtigung lt. Bp.	-38,75	632,35	632,35	
(Werbeaufw. betrifft nicht Buchhaltung - lt. Dr. Konrad)				
Zinsen	532,96		479,66	53,30
	9.277,14		8.415,66	861,49
<b>GEWINN/VERL.</b>	<b>-4.508,24</b>		<b>-4.486,76</b>	<b>-21,49</b>

2011:

Einnahmen/Ausgabenposition:		2011	Immobiliengutachter/ -sachverst./vermittler	Buchhaltung
<b>EINN.</b>				
	"Haupterlöse aus SV-Tätigkeit"			
	Erlöse 20%	871,06		840,00
	davon weiterverr. Ausgaben	-31,06	= Aufw.mind. Vermittl. Immob.	
	Privanteil von stptl. Aufw.	146,99	= Aufw.mind.	
	Aufw.mind.	-146,99		
	Erlös Pkw-Verkauf	824,27	= Aufw.mind. (= Privatanteil 12,41 % Pkw-Aufw.+Pkw-AIA)	
	Aufw.mind.	-824,27		
		-840,00	0,00	840,00
<b>AUSG.</b>				
	Internet/Telefon	1.469,95		
	PA 10% Internet/Tel. (Aufw.mind.)	-146,99		
	Berichtigung lt. Bp.	-87,74	1.235,22	1.111,70
	Buromat. 20%	205,14		184,63
	Pkw-Aufw.	2.492,00		
	Pkw-AIA 2011	4.150,00		
	PA 12,41% (Aufw.mind.)	-824,27		
	Berichtigung lt. Bp.	-2.617,89	3.199,84	2.879,86
	Druck- u. Repro	167,15		150,44
	Rep. Büroräume	32,07		28,86
	Ottentl.Verkehr Inland	88,90		80,01
	Spenden-Werbeaufw. 0%	249,64		249,64
	Arbeitsessen 20%	3,67		3,67
			(Werbeaufw. betrifft nicht Buchhaltung - lt. Dr. Konrad)	
	AIA	5.293,48		4.764,13
	GWG	61,67		55,50
	SV gew. Wi.	54,50		49,05
	20%Aufwand-Büro	549,82		494,84
	10%Aufwand-23,1% Bu	235,03		211,53
	Versicherungen, Gericht	767,56		690,80
	Zeitungen, Fachlit.	346,88		312,19
	Werde- u. Repr.aufw.	115,04		
	Werbeaufw. Vermittl.Immob	-31,06	(Aufw.mind.)	
	Berichtigung lt. Bp.	-52,92	31,06	31,06
			(Werbeaufw. betrifft nicht Buchhaltung - lt. Dr. Konrad)	
	Zinsen	477,39		429,65
		12.999,02		11.727,56
				1.271,47
<b>GEWINN/VERL.</b>		<b>-12.159,02</b>		<b>-11.727,56</b>
				<b>-431,47</b>

2012:

Einnahmen/Ausgabenposition:	2012	Immobilengutachter/-sachverst.-vermittler	Buchhaltung
<b>EINN.</b>			
"Haupterlöse aus SV-Tätigkeit"			
Erlöse 20%	1.673,33	833,33	840,00
Privaanteil von stpl. Aufw.	123,42 = Aufw.mind.		
Aufw.mind.	-123,42		
Erlös Pkw-Verkauf	352,50 = Aufw.mind. (= Privaanteil 16,09 %)		
Aufw.mind.	<u>-352,50</u>		
	1.673,33	833,33	840,00
<b>AUSG.</b>			
Internet/Telefon	1.234,24		
PA 10% Internet/Tel. (Aufw.mind.)	<u>-123,42</u>		
Berichtigung lt. Bp.	-101,35	1.009,47	908,52
Büromat 20%	165,39		148,85
Pkw-Aufw.	2.190,82		16,54
PA 16,09% (Aufw.mind.)	<u>-352,50</u>		
Berichtigung lt. Bp.	<u>-932,34</u>	905,98	815,38
Druck- u. Repro	6,62		5,96
Geb./Grundst/Hausvers.-Z.	158,32		142,49
Öffentl.Verkehr Inland	68,08		61,27
AfA	989,86		890,87
GWG	149,92		134,93
SV gew. Wt.	54,50		49,05
20%Aufwand-Büro	673,13		605,82
10%Aufwand- 23,1% Büro	230,29		207,26
Versicherungen, Gerichtsg	768,56		691,70
Zeitungen, Fachlit.	249,27		224,34
Werde- u. Repr.aufw.	42,92		5,45
Berichtigung lt. Bp.	<u>-42,92</u>	0,00	
Zinsen	<u>349,39</u>		314,45
	5.778,78	5.200,90	577,88
<b>GEWINN/VERL.</b>	<b>-4.105,45</b>	<b>-4.367,57</b>	<b>262,12</b>

Aktenkundig ist weiters, dass jedenfalls in den Jahren 2005, 2006 und 2007 Rechtsmittelverfahren die Einkommensteuer betreffend stattgefunden haben (Streitpunkt: PKW-Aufwand). Auch wurde im Rahmen der Veranlagung 2008 von der Abgabenbehörde ein Vorhalteverfahren eingeleitet und in der Folge die vom Bf erklärten PKW-Kosten angepasst.

Die Bp stützt die Wiederaufnahme der Verfahren auf die neu gewonnene Kenntnis, dass der Bf nicht nur die bisher angenommene Tätigkeit als Gutachter/Sachverständiger ausübte. Obwohl er, unstrittig, auch als Immobilienvermittler und Buchhalter tätig war, erstellte er nur eine E/A-Rechnung mit sämtlichen Einnahmen und Ausgaben. Neu hervorgekommen ist auch, dass Ausgaben geltend gemacht wurden, die entweder privat veranlasst oder Mischaufwand darstellen und dass die jeweiligen gewerblichen Tätigkeiten (Immobiliegutachter/Sachverständiger/Immobilienvermittler einerseits und Buchhalter andererseits) als Liebhaberei zu beurteilen sind.

Dem widerspricht der Bf. Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Trennung der bisher erklärten einheitlichen Tätigkeiten in einem Gewerbebetrieb kann nicht als neu hervorgekommene Tatsache angesehen werden, da der Betrieb sogar schon vor 2006 so vorlag. Außerdem sind die vorgenommenen Abweichungen aufgrund der Trennung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel vorgenommen worden, sondern lediglich eine neue und andere Beurteilung der bereits erklärten Einkünfte.

### **Beweiswürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes (Veranlagungsakt sowie Betriebsprüfungsakt).

### **Rechtslage und Erwägungen:**

1.) Zunächst ist festzuhalten, dass sobald das Verwaltungsgericht für die Erledigung von Bescheidbeschwerden zuständig ist, ihm auch die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen obliegt. Im streitegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde über eine mangelhafte Beschwerde meritorisch abgesprochen (Ritz, Kommentar BAO<sup>6</sup>, § 85, TZ 19). Das BFG hat ein Mängelbehebungsverfahren eingeleitet. Der Bf kam mit Schriftsatz vom 26.3.2018 dem Mängelbehebungsauftrag nach.

2.) Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgetreu erfolgen.

Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben,..bilden..(Abs 2).

Die Offenlegung betrifft nur abgabenrechtlich bedeutsame Umstände. Dies sind nur Tatsachen und nicht auch rechtliche Beurteilungen. Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen.

Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine

ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (Ritz, Kommentar BAO<sup>6</sup>, § 119, TZ 1,3).

3.) Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl zB VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

3.) Die Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Behörde. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art 130 Abs 2 B-VG idF vor BGBl. I Nr 51/2012, nunmehr Art 133 Abs 3) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl zB VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren in Abgabensachen ist die Ermessensentscheidung durch das Bundesfinanzgericht zu treffen.

4.) Gemäß § 303 Abs 4 BAO a.F. (vor BGBl I 2013/14) als auch § 303 Abs 1 BAO n.F. (idF BGBl I 2013/14) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in jenen Fällen vorzunehmen, 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 im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können. Dabei bezieht sich das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" 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).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhalts zu beseitigen.

Die Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt gemacht worden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist eine amtsweige Wiederaufnahme nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumsände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte.

So sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente, gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen wurden, keine Tatsachen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, S 723).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung zu beseitigen. Eine neue rechtliche Würdigung eines bekannten Sachverhaltes vermittelt daher keine Berechtigung zur Wiederaufnahme von (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren nach dem Neuerungstatbestand (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Nicht die Prüfung, sondern die anlässlich der Prüfung festgestellten Wiederaufnahmegründe berechtigen zur Beseitigung der Rechtskraft und in der Folge zur Berichtigung der Bescheide auf Grund des erweiterten Wissensstandes.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist zunächst zu prüfen, ob der Bf im Erstverfahren alle für eine richtige rechtliche Subsumption seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb maßgeblichen Umstände der Abgabenbehörde bekanntgegeben hatte oder der Umstand, dass die vom Bf erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine Einkunftsquelle darstellen, erst durch die abgabenbehördliche Prüfung vollständig bekannt wurde.

Im Beschwerdefall ist die steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung des Bf in den den streitgegenständlichen Veranlagungen zur Einkommensteuer 2008 bis 2012 zugrunde liegenden Abgabenerklärungen und den ihnen angeschlossenen Beilagen in der eine entsprechende Beurteilung ermöglichen Form dargestellt, und zwar in Form der offengelegten Verluste.

Für die Behörde war im Erstverfahren der streitgegenständlichen Jahre neben der Offenlegung der Verluste auch aktenmäßig erkennbar, dass der Bf neben seinen laufenden Einkünften aus dem Bundesdienst seit 1993 überwiegend negative Einkünfte

aus Gewerbebetrieb erklärte (siehe dazu Tabelle oben: Gewinn/Verlustdarstellung) und damit einhergehend nicht unbeachtliche Abgabengutschriften lukrierte.

Darüber hinaus hatte die Behörde in den Veranlagungsverfahren der Jahre 2005 bis 2007 (dem Beschwerdezeitraum unmittelbar vorgelagert) auf Grund eines Rechtsmittelverfahrens die Möglichkeit, sich neben dem Beschwerdebegehren, auch mit der Liebhábereithematik zu beschäftigen, da auch in diesen Jahren die Verluste offengelegt waren. Zu diesem Zeitpunkt lag jedenfalls ein Beobachtungszeitraum von 15 Jahren vor. Nach den einschlägigen Bestimmungen der Liebhábereiverordnung zu Einkünftevermutung, Anlaufzeitraum und Kriterienprüfung stellte sich die vom Bf ausgeübte Tätigkeit schon damals nicht mehr erfolgsbringend dar. Die Behörde urteilte den offengelegten Sachverhalt jedoch nicht als unbeachtliche Liebhábereitfähigkeit, die erklärten Verluste wurden, korrigiert um Ausgabenpositionen, anerkannt. So auch im Veranlagungsjahr 2008, nach einem Vorhalteverfahren, das Ausgabenpositionen betraf und in den darauffolgenden Streitjahren.

Im Beschwerdefall ist der belangten Behörde hinsichtlich des Wiederaufnahmegrundes "Liebháberei" nicht zu folgen, da dieser von ihr herangezogene Wiederaufnahmegrund nicht vorliegt.

Der Bf hat im Erstverfahren alle für eine richtige rechtliche Subsumtion maßgeblichen Umstände des Sachverhaltes und zwar durch Offenlegung der Verluste (aus den Verwaltungsakten auch unstrittig ersichtlich) bekanntgegeben und damit der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild der für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände verschafft. Die Abgabenbehörde hätte so bereits im Erstverfahren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit "€ 0,00" ausweisen können.

Die belangte Behörde hat die vom Bf erklärten Verluste in Kauf genommen und damit die vom Bf neben seinen Pensionseinkünften ausgeübte Betätigung Jahr für Jahr (insgesamt 20 Jahre lang) anerkannt. Der Umstand, dass der Bf einer steuerlich unbeachtlichen Liebhábereibetätigung nachging, ist nicht erst durch die abgabenbehördliche Prüfung bekannt geworden.

Die von der belangten Behörde noch herangezogenen Wiederaufnahmegründe gehen insofern ins Leere, als sie Feststellungen betreffen, die zwar der Behörde erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung zur Kenntnis gelangten, aber im hier zu beurteilenden Verfahren zu keinem anderen Ergebnis - als, dass der Bf einer steuerlich unbeachtlichen Liebhábereibetätigung nachging - geführt hätten.

So ist die Abgabenbehörde aus der Kenntnis heraus, dass der Bf eigentlich zwei voneinander unabhängige Gewerbebetriebe führte, zu keinem anderen Schluss gekommen, als dass diese steuerlich unbeachtliche Liebhábereibetätigungen darstellen. Zu diesem Schluss ist die Abgabenbehörde aber auch schon im Erstverfahren, gekommen. Die Abgabenbehörde ist im Betriebsprüfungsverfahren zwar zur Ansicht gelangte, dass die Buchhaltertätigkeit einen eigenständigen Betrieb darstellt (siehe

dazu Tabelle oben, Aufteilung der Tätigkeiten lt. Bp), sie hat sie aber als Leistung im Familienverband rechtlich eingeordnet und damit ohnehin wiederum der "Liebhaberei" zugeordnet, jenes Sachverhaltselement, das nicht erst durch die Betriebsprüfung bekannt wurde.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung iBa die mangelnde betriebliche Veranlassung diverser Ausgabenpositionen fehlt die Entscheidungswesentlichkeit, da sich diese Auswirkungen lediglich auf die Höhe der schon im Erstverfahren bekannten negativen Einkünfte beschränken.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht dazu dient, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung zu beseitigen.

Wie oben ausführlich dargestellt, hat die belangte Behörde einen ihr bereits aus dem Erstverfahren bekannten Sachverhalt im Rahmen einer Betriebsprüfung rechtlich neu gewürdigt. So ein Vorgehen vermittelt keine Berechtigung zur Wiederaufnahme von rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nach dem Neuerungstatbestand.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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. Die Revision ist nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 23. Mai 2018