



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch GT Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KEG, 8010 Graz, Petersgasse 128a, vom 28. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 28. November 2006 betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie 2.) Einkommensteuer 2001 bis 2004 entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme der Verfahren** hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004 wird *Folge gegeben* und die Wiederaufnahmebescheide werden *aufgehoben*.
- 2.) Die Berufung gegen die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen **Einkommensteuerbescheide** 2001 bis 2004 wird (als unzulässig geworden) *zurückgewiesen*.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und machte in ihren Abgabenerklärungen überdies (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb als ständig von einem Auftraggeber betraute Warenpräsentatorin geltend. Für diese „gewerbliche“ Tätigkeit („A-Vertreterin“) brachte die Bw. in ihren Abgabenerklärungen folgende Einnahmen und Ausgaben bzw. folgende Verluste (jeweils in €) in Ansatz:

	2001	2002	2003	2004
Einnahmen	46,-	671,75	570,71	883,-

Ausgaben	- 5.503,-	- 13.386,95	- 12.123,42	- 9.705,-
Verluste	- 5.457,-	- 12.715,20	- 11.552,71	- 8.822,-

Den Abgabenerklärungen waren „Gewinnermittlungen gemäß § 4 Abs. 3 EStG“ beigelegt, in welchen die im Einzelnen geltend gemachten Ausgaben(gruppen) aufgeschlüsselt waren.

Das Finanzamt erließ zunächst jeweils erklärungsgemäße, vorläufige Einkommensteuerbescheide.

Im November 2006 fand bei der Bw. eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Im Bericht vom 27. November 2006 führt die Prüferin einleitend aus, die Tätigkeit der Bw. („*Vermittlung von Handelswaren*“) werde als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei beurteilt. Im Weiteren traf die Prüferin folgende „*steuerlichen Feststellungen*“:

„Tz 1 A- Vertreterin

*Allgemeiner Sachverhalt:*

*Die Abgabepflichtige bezog im Prüfungszeitraum 2001 bis 2004 neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb - Tätigkeit als A-Vertreterin. Der Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb wird gemäß § 4 Abs 3. EStG 1988 ermittelt.*

Nach Darstellung der bisherigen Einnahmen, Ausgaben und Verluste (wie oben) sowie der Angabe des vorläufigen Ergebnisses für 2005 (Umsatz: € 1.321,-; Verlust: € 793,23) wird im Bericht unter Tz 2 die „*rechtlische Situation*“ wie folgt dargelegt:

„*Nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idgF liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO 1993 liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum), es sei denn, es sei nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.*

*Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten*

Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh. I/2, Anm. 1).

Da das in § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Lauf der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens bzw. zu einem Gesamtüberhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen. Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften hat nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Täglichen nach einem solchen Erfolg zu gelten (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh. I/2, Anm. 7).

Nun hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 96/14/0038 (nach Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Wien 2003, 355 f) zu "A-Vertretern" ausgesprochen, dass die Tätigkeit eines "A-Vertreters" objektiv gesehen nicht geeignet sei, Gewinne zu erzielen. Es sei daher ein Anlaufzeitraum im Sinne von § 2 Abs. 2 LiebhabereiVO nicht zu gewähren. Begründet wurde dies für den Fall der Privatgeschäftsvermittlung (A-Vertreter) damit, dass bei diesen keinen Gebietsschutz genießenden, im Schneeballsystem Subvertreter werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen und Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reisekostenaufwendungen tätigen müssen, systembedingt damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (vgl. Rauscher/Grübler, aaO, S. 357).

### Tz 3 Steuerliche Auswirkung:

Aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes wird für die Tätigkeit als A-Vertreterin die Einkunftsquellenvermutung von vornherein für den Anlaufzeitraum versagt und im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der abgabenrechtlichen Beurteilung der Tätigkeit von A-Vertretern als Liebhaberei als eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei und nicht als Einkunftsquelle beurteilt.“

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wird auf S. 7 des Berichtes Folgendes ausgeführt:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Einkommensteuer 2001 bis 2004, Feststellung Tz 1

*Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“*

Unter Hinweis auf die „*Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind*“, verfügte das Finanzamt mit den angefochtenen Wiederaufnahmbescheiden die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2001 bis 2004. Unter Einem erließ es in den wieder aufgenommenen Verfahren - nunmehr endgültig - die ebenfalls angefochtenen (neuen) Sachbescheide, in denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Tätigkeit als Warenpräsentatorin außer Ansatz gelassen wurden.

Die vorliegende, sowohl gegen die Wiederaufnahme als auch gegen die steuerliche Nichtanerkennung der oa. Verluste gerichtete Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet: Die bekämpften Bescheide würden in ihrer Begründung auf die steuerlichen Feststellungen der Betriebsprüfung verweisen. Dort werde fast ausschließlich der Gesetzes- und Verordnungstext dargestellt und auf zwei Literaturstellen verwiesen. Vor allem aber stütze sich das Finanzamt auf das einen A-Vertreter betreffende VwGH-Erkenntnis 96/14/0038 vom 22. Februar 2000. Mit diesem habe der Gerichtshof ausgesprochen, dass die Tätigkeit des do. Beschwerdeführers objektiv nicht geeignet sei, Gewinne zu erzielen. Da systembedingt damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde, war nach Ansicht des VwGH im zitierten Beschwerdefall auch ein Anlaufzeitraum nicht zu gewähren. Der gegenständliche Berufungsfall unterscheide sich jedoch von jenem Sachverhalt, der dem angeführten VwGH-Erkenntnis zugrunde liege. Die steuerlichen Vorteile der Bw. aus dem Verlustausgleich der Jahre 2001 bis 2003 seien im Vergleich zum eingesetzten Kapital „*mit rund 30% wohl sehr bescheiden*“, der Verlust habe sich 2004 gegenüber dem Vorjahr bereits um rund 25% verringert und werde sich im Jahr 2005 voraussichtlich um rund 50% weiter verringern. Umgekehrt seien die Einnahmen ab 2003 kontinuierlich gestiegen und würden somit „*in die Gewinnzone weisen*“. Im Hinblick auf den bisherigen Kapitaleinsatz der Bw. wäre es aus betriebswirtschaftlicher Sicht wohl unsinnig, den Betrieb bei sich laufend verbesserten Rentabilitäten zu beenden, bevor man in die Gewinnzone gelange. Das vorzitierte VwGH-Erkenntnis sei daher nicht geeignet, im Berufungsfall den Nichtansatz der gewerblichen Einkünfte zu begründen.

In einer umfangreichen Vorhaltsbeantwortung an den UFS, datiert mit 6. Februar 2009, führt die Bw. unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis 2006/15/0187 vom 24. September 2008 ua. ergänzend aus:

*„Die Argumentation der Finanzverwaltung mit dem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 96/14/0038 geht völlig ins Leere, weil jeder Fall anders gelagert und jeder Fall einzeln zu prüfen ist. Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Übertragung der in diesem Erkenntnis getroffenen Schlussfolgerung, die dort das Ergebnis der Würdigung der dort aufgenommenen Beweise darstellt, setzt die Feststellung eines vergleichbaren Sachverhaltes voraus. Weiter führende Prüfungen über den Inhalt der Betätigung der Beschwerdeführerin hat die Finanzverwaltung nicht durchgeführt, sondern reine Mutmaßungen und Spekulationen mit der (rechtswidrigen) Konsequenz getroffen, dass der dem Erkenntnis vom 22. Februar 2000 zugrunde liegende Sachverhalt eins zu eins übertragen wurde, obwohl eine genauere Untersuchung des konkreten Sachverhalts in keinster Weise stattgefunden hat. Die Finanzverwaltung geht von einem vermuteten Sachverhalt aus, wofür der Akteninhalt aber keinerlei Anhaltspunkte bietet.“*

*Auch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 2006 (2006/15/0018) wird ausgeführt, dass eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung!) bis zu dem Zeitpunkt als Einkunftsquelle angesehen wird, an welchem sich (möglicherweise erst nach mehreren Jahren) herausstellt, dass sie niemals erfolgbringend sein kann. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren.*

*Weiters wird im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 2007 (2005/15/0097) klar gestellt, dass die Finanzverwaltung für ihre Schlussfolgerung nicht automatisch und ohne Nachforschungen zu erheben annehmen kann, dass die Tätigkeit objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet bzw. von Vornherein damit zu rechnen gewesen sei, dass die Tätigkeit vor dem Erreichen des Gesamtgewinnes beendet würde.“*

Schließlich führt die Bw. in ihrer ergänzenden Eingabe vom 20. März 2009 weiters aus, dass für das Finanzamt keine Wiederaufnahmsgründe vorliegen würden, da keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. Dies deshalb, da das Finanzamt das VwGH-Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, „ohne gesonderte und genaue Überprüfung zu hundert Prozent“ auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt übertragen habe. Die Finanzverwaltung sei daher von einem vermuteten Sachverhalt ausgegangen, ohne eine genauere Untersuchung des konkreten Sachverhaltes vorzunehmen. Die vom Finanzamt vorgenommene Übertragung der im zitierten Erkenntnis getroffenen Schlussfolgerung setze die Feststellung eines vergleichbaren Sachverhaltes voraus. Weiter führende Prüfungen über den

Inhalt und das Ausmaß der Betätigung der Bw. habe die Abgabenbehörde aber nicht durchgeführt, sondern reine Mutmaßungen und Spekulationen getroffen.

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

**1.) Zur Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide:**

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

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. dazu zB die VwGH-Erkenntnisse vom 22. November 2006, 2003/15/0141, vom 26. April 2007, 2002/14/0075, und vom 19. September 2007, 2004/13/0108).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, **muss** die

Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (vgl. zB das bereits erwähnte VwGH-Erkenntnis 2004/13/0108 vom 19. September 2007).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war der Berufung nach Auffassung des UFS aus folgenden Gründen stattzugeben:

Die Bw. macht ua. geltend, die zur Begründung der angefochtenen Bescheide herangezogenen Feststellungen der Prüferin (im Bericht vom 27. November 2006) würden sich mehr oder weniger in der bloßen Wiedergabe des Gesetzes- und Verordnungstextes, einiger Literaturstellen sowie des VwGH-Erkenntnisses 96/14/0038 vom 22. Februar 2000 erschöpfen. Das Finanzamt habe ohne nähere Prüfung unterstellt, dass der hier zur Beurteilung stehende Sachverhalt jenem gleiche, der dem vorangeführten Erkenntnis zugrunde lag.

Mit diesem Vorbringen ist die Bw. im Ergebnis im Recht: Im (eingangs wörtlich wieder gegebenen) Prüfungsbericht vom 27. November 2006, dessen Inhalt zur Begründung der angefochtenen Bescheide herangezogen wurde, werden unter Tz 1 zunächst die dem Finanzamt bereits bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide bekannten, von der Bw. in den Streitjahren erklärten Einnahmen, Ausgaben und Verluste dargestellt. Zusätzlich wird das „*vorläufige Ergebnis*“ für 2005 angegeben. Tz 2 des Berichtes enthält ausschließlich rechtliche Ausführungen, insbesondere werden der maßgebliche Verordnungstext sowie Rechtsausführungen des VwGH (aus seinem Erkenntnis 96/14/0038) wieder gegeben. Im Weiteren wird im Bericht lediglich ausgeführt, dass die in Frage stehende Tätigkeit der Bw. „*auf Grund des oben angeführten Sachverhaltes*“ als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei beurteilt werde.

Diese Ausführungen des Finanzamtes lassen jedoch jene Sachverhaltselemente, auf welche die Wiederaufnahme gestützt wurde, nach ha. Ansicht überhaupt nicht erkennen. Die bloße Wiedergabe der in den Streitjahren von der Bw. erklärten steuerlichen Ergebnisse reicht nicht aus, um das Vorliegen von Liebhaberei zu begründen. Die (negativen) Ergebnisse der Bw. können lediglich den Ausgangspunkt für eine nähere Überprüfung der Tätigkeit im Hinblick auf Liebhaberei darstellen.

Selbst wenn man - zugunsten der Abgabenbehörde erster Instanz - unterstellt, die im Prüfungsbericht unter Tz 1 angeführten „Feststellungen“ würden den Tatsachenkomplex bilden, der vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund herangezogen wurde (auf S. 7 des Berichtes wird hinsichtlich der Wiederaufnahme auf Tz 1 verwiesen), so sind diese Umstände jedoch nicht geeignet, eine rechtmäßige Wiederaufnahme der Verfahren zu begründen: Die

dort dargestellten steuerlichen Ergebnisse der Streitjahre konnten für das Finanzamt nicht „neu“ sein, waren diese doch den jeweiligen Abgabenerklärungen sowie den diesen beiliegenden Gewinnermittlungen zu entnehmen und daher bei Erlassung der zunächst erklärungsgemäß ergangenen – vorläufigen - Einkommensteuerbescheide unzweifelhaft bereits bekannt. Dass das von der Bw. im Prüfungsverfahren offenbar abverlangte „vorläufige Ergebnis“ für 2005 die für die Wiederaufnahme relevante „neue Tatsache“ sein soll, geht aus dem Bericht nicht eindeutig hervor. Dieses Ergebnis des Jahres 2005 ist aber – seine Richtigkeit der Höhe nach vorausgesetzt (ob diesbezüglich eine Überprüfung stattgefunden hat, ist aus dem Arbeitsbogen nicht zu ersehen) - überdies ohnehin nicht geeignet, eine Wiederaufnahme zu begründen. Die Einnahmen sind gegenüber den Vorjahren weiter gestiegen, der Verlust wurde gegenüber jenem des Jahres 2004 um rund 91% vermindert. Es ist daher nicht ersichtlich, aus welchen Gründen gerade das Ergebnis dieses Jahres für die Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei ausschlaggebend gewesen sein sollte. Zudem gilt für das Jahr 2005 das bereits oben Gesagte: Das Vorliegen eines negativen Ergebnisses (noch dazu bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO) allein erlaubt nicht zwingend den Schluss, es liege Liebhaberei vor.

Dass die in Tz 2 des Prüfungsberichtes enthaltenen Rechtsausführungen nicht die Darstellung der maßgeblichen „neuen“ Sachverhaltselemente zu ersetzen vermögen, liegt auf der Hand und bedarf keiner weiteren Erörterung. Selbst wenn man daraus herauslesen kann, dass die Abgabenbehörde erster Instanz durch Verweis auf das VwGH-Erkenntnis 96/14/0038 offenbar davon ausgegangen ist, der hier zu beurteilende Fall gleiche dem do. Beschwerdefall, so ist damit die zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogene „neue Tatsache“ nicht dargetan. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24. September 2008, 2006/15/0187, zum Ausdruck gebracht, dass die Übertragung einer in einem Erkenntnis getroffenen Schlussfolgerung, die dort das Ergebnis der Würdigung der dort aufgenommenen Beweise darstellt, die Feststellung eines konkreten, vergleichbaren Sachverhaltes voraussetzt. Feststellungen – noch dazu solche, die auf „neuen Tatsachen“ iSd. § 303 BAO beruhen würden – über den Inhalt der Betätigung der Bw. hat das Finanzamt aber nicht getroffen.

Dazu kommt, dass weder im Veranlagungsakt noch im Arbeitsbogen eine Niederschrift über die Schlussbesprechung enthalten ist. Daher war für den UFS nicht erkennbar, ob gegenüber der Bw. (bzw. deren steuerlichen Vertretung) vor Erlassung der angefochtenen Bescheide und sohin unter Wahrung des Parteiengehörs in irgendeiner Weise (etwa durch Verweis auf das bereits mehrfach zitierte Erkenntnis 96/14/0038 vom 22. Februar 2000) angedeutet und ihr somit allenfalls ansatzweise zur Kenntnis gebracht wurde, dass vom Vorliegen eines vergleichbaren Sachverhaltes, wie er dem genannten Erkenntnis zugrunde lag, ausgegangen werde.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass der VwGH in seiner Judikatur entgegen der offensichtlich im Prüfungsbericht vertretenen Ansicht des Finanzamtes keineswegs davon ausgeht, dass die Tätigkeit eines A-Vertreters generell und von Vornherein stets als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu betrachten - und überdies die Anerkennung von Verlusten aus dieser Tätigkeit auch im Anlaufzeitraum grundsätzlich zu verwehren - sei. Wie bereits oben dargelegt ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, den konkreten Sachverhalt festzustellen, der ihrer Entscheidung zugrunde liegt. Dem Bescheid müssen daher im Falle einer Betätigung wie der hier vorliegenden Feststellungen über das von § 2 Abs. 2 LiebhabereiVO geforderte Gesamtbild der Verhältnisse entnommen werden können. Die bloß auszugsweise Wiedergabe von VwGH-Erkenntnissen kann solche Feststellungen nicht ersetzen. Eine vom VwGH in einem bestimmten Fall vorgenommene Beurteilung kann nicht unbesehen auf andere Fälle eines A-Vertreters übertragen werden (s. zB VwGH vom 18. Oktober 2007, 2005/15/0097; vom 17. Jänner 2007, 2002/14/0120; vom 2. März 2006, 2006/15/0018; sowie das bereits zitierte Erkenntnis vom 24. September 2008, 2006/15/0187). Den angefochtenen Bescheiden können jedoch keinerlei Feststellungen über das von § 2 Abs. 2 (bzw. Abs. 1) LiebhabereiVO geforderte Gesamtbild der Verhältnisse entnommen werden. Daher hat nach Meinung des UFS das Finanzamt die im vorliegenden Fall verfügte Wiederaufnahme tatsächlich auf (überhaupt) keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt.

Zusammenfassend gilt daher für den vorliegenden Fall: Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme nach ha. Ansicht tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund (siehe vorangeführten Absatz) – bzw. zumindest jedoch auf keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund - gestützt. Die steuerlichen Ergebnisse der Jahre 2001 bis 2004 waren dem Finanzamt bereits bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide bekannt. Das „vorläufige Ergebnis“ des Jahres 2005 ist für sich allein nicht geeignet, die Wiederaufnahme zu begründen. Rechtliche Ausführungen können die Darlegung der zur Wiederaufnahme herangezogenen neuen Tatsachen ebenfalls nicht ersetzen. Die angefochtenen Bescheide (bzw. der diesen zugrunde liegende Prüfungsbericht) lassen jegliche Auseinandersetzung mit den konkreten Umständen des hier zu beurteilenden Einzelfalles vermissen. Eine Feststellung über den konkreten Inhalt der Betätigung sowie über das Gesamtbild der Verhältnisse iSd. § 2 Abs. 2 LiebhabereiVO ist seitens des Finanzamtes nicht erfolgt. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist aber jeder Fall für sich zu prüfen. Es ist laut VwGH nicht so, dass die Tätigkeit eines A-Vertreters von Vornherein bzw. generell als Liebhaberei zu qualifizieren ist.

Dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es verwehrt, seiner Berufungsentscheidung allenfalls von ihm erkannte, tatsächlich vorhandene, vom Finanzamt jedoch nicht herangezogene bzw. überhaupt nicht konkret dargestellte Wiederaufnahmsgründe zugrunde zu legen (vgl. nochmals VwGH vom 19. September 2007, 2004/13/0108).

Auf Grund der dargestellten Rechtslage waren die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide aufzuheben. Das Verfahren tritt damit in die Lage zurück, in der es sich vor Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2001 bis 2004 befunden hat. Die alten, vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 stehen wieder in Geltung.

Die Aufhebung steht jedoch allfälligen weiteren Schritten des Finanzamtes, wie etwa der neuerlichen Wiederaufnahme unter Anführung tauglicher Gründe oder etwa einer - begründeten - Endgültigerklärung der (nunmehr wieder in Kraft tretenden) vorläufig ergangenen Erstbescheide, nicht entgegen.

*2.) Zur Berufung gegen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen (neuen) Sachbescheide:*

Wird der Wiederaufnahmbescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Die neue Sacherledigung scheidet somit ex lege aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 8, mwN).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung ist ua. dann unzulässig (geworden), wenn der angefochtene Bescheid vor Erledigung der Berufung aus dem Rechtsbestand beseitigt wird (zB *Ritz*, aaO, § 273 Tz 2).

Das bedeutet für den Berufungsfall:

Da die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004 mit vorliegender Berufungsentscheidung aufgehoben wurden, war die gegen die neuen – infolge dieser Aufhebung ex lege (ebenfalls) aus dem Rechtsbestand beseitigten - Sachbescheide gerichtete Berufung als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Graz, am 27. März 2009