

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau über die Beschwerden der Beschwerdeführerin, vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, vom 25.08.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling alle vom 03.07.2014, betreffend 1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2012, 2. Einkommensteuer 2012 und 3. Einkommensteuer 2013

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

II. beschlossen:

1. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
 2. Gemäß § 278 Abs. 1 BAO wird der Einkommensteuerbescheid 2013 sowie die in weiterer Folge erlassene Beschwerdevorentscheidung aufgehoben und die Sache zur Erledigung an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.
- III. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die im Beschwerdezeitraum nicht selbständig tätige Beschwerdeführerin meldete mit Wirkung per 01.07.2012 das Gewerbe „Organisation von Veranstaltungen“ an, um nebenberuflich als Wedding-Planerin tätig zu werden. Aus dieser Tätigkeit erklärte die Beschwerdeführerin im Jahr 2012 negative Einkünfte iHv 9.570,35 Euro. Für das Jahr 2013 erklärte die Beschwerdeführerin negative Einkünfte aus dieser Tätigkeit iHv 15.085,55 Euro. Im Rahmen einer Nachschau für den Zeitraum "01/2012 - 12/2013" traf der Prüfer die Feststellungen, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als

Hochzeitsplanerin sei in den Jahren 2012 bis 2013 auf nebenberuflicher Basis ausübt worden. Somit sei ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum gegeben; in diesen beiden Jahren sei bei einem kumulierten Erlös von 550 Euro ein Gesamtverlust von etwa 24.650 Euro erzielt worden. Bei dieser Tätigkeit als nebenberufliche Hochzeitsplanerin handle es sich um eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1997 (LVO 1997), somit stünden Anlaufverluste der ersten Jahre nicht zu.

Mit Bescheid vom 03.07.2014 nahm die Abgabenbehörde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 wieder auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2012 sowie erstmals einen Einkommensteuerbescheid 2013. Die Wiederaufnahme begründend führte die Abgabenbehörde aus, diese sei aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt. Die Begründung für die Wiederaufnahme ergebe sich aus der Niederschrift. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall habe das Interesse an der Rechtsrichtigkeit jenes auf Rechtsbeständigkeit überwogen. Die steuerlichen Auswirkungen haben auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden können.

Gegen die Bescheide (Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2012, Einkommensteuer 2012 und Einkommensteuer 2013) erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde. Hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides rügte die Beschwerdeführerin die mangelhafte Ermessensübung und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides. Die neuen Sachbescheide (Einkommensteuer 2012 und Einkommensteuer 2013) betreffend führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, sie erziele mit der gegenständlichen Tätigkeit als Eventplanerin dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entsprechend Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb hätten gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1997 die Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle für sich. § 2 Abs. 2 LVO 1997 räume jedem Steuerpflichtigen, der seine Tätigkeit auf die Erzielung eines Gewinnes ausrichte, was jedenfalls die Intention der Beschwerdeführerin gewesen sei, einen Anlaufzeitraum von drei Kalenderjahren ein. Dass die Beschwerdeführerin dieses Vorhaben nicht vollenden habe können und nicht unter Beweis habe stellen können, dass dieser Gewinn nach Ablauf dieser Anlaufphase vorliege, sondern krankheitsbedingt -somit aufgrund von Umständen, die nicht in ihrem Ermessen gelegen haben und Unwägbarkeiten im Sinne der LVO darstellen – gezwungen worden sei, schon zuvor den Betrieb stillzulegen, rechtfertige nicht die nachträgliche Umwidmung ihrer anfänglich investitionsreichen Tätigkeit als Liebhaberei. Es liege vielmehr verlorener betrieblicher Aufwand vor. Die Beschwerdeführerin beantragte daher die Sachbescheide aufzuheben und erklärungsgemäß zu veranlagen. Ihrer Beschwerde schloss die Beschwerdeführerin ua eine nicht unterschriebene "Nicht-/Wiederbetriebsmeldung" vom 08.01.2014 an, mit der der Nichtbetrieb des Gewerbes "Organisation von Veranstaltungen" per 31.12.2013 an die zuständige Wirtschaftskammer angezeigt wird.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.12.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte begründend im Wesentlichen aus, aufgrund der hauptberuflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Angestellte sei bereits ab Beginn der Betätigung als selbständige Eventplanerin erkennbar, dass eine Hinwendung zu der nur nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit nur in begrenztem Umfang möglich sei und diese Tätigkeit daher nicht erwerbstypisch und im erforderlichen Zeitumfang ausgeübt werden könne. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum seien im Jahr 2012 lediglich 550 Euro eingenommen worden und die geltend gemachten Aufwendungen hätten selbst bei zukünftiger Verringerung bei unveränderter Gestaltung der Tätigkeiten niemals zu Gewinnen führen können. Unabhängig vom Eintritt der Erkrankung und der dadurch bedingten Beendigung der gesamten beruflichen Tätigkeit habe dies dazu führen müssen, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet werde, weshalb auch kein Anlaufzeitraum anzunehmen sei.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag der Beschwerdeführerin mit dem diese ihr Beschwerdevorbringen im Wesentlichen wiederholt.

Mit Schreiben vom 15.06.2018 zog die Beschwerdeführerin ihren Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Die im Beschwerdezeitraum nicht selbständig tätige Beschwerdeführerin meldete mit Wirkung per 01.07.2012 das Gewerbe „Organisation von Veranstaltungen“ an, um nebenberuflich als Wedding-Planerin tätig zu werden. Aus dieser Tätigkeit erklärte die Beschwerdeführerin für das Jahr 2012 negative Einkünfte iHv 9.570,35 Euro und für das Jahr 2013 solche iHv 15.085,55 Euro. Mit 31.12.2013 beendete die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit als Wedding-Planerin. Als Folge einer Nachschau für die Jahre 2012 und 2013 nahm die belangte Behörde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 wieder auf und begründete die Wiederaufnahme mit Verweis auf die im Rahmen der Nachschau getroffenen Feststellungen damit, dass es sich bei der nebenberuflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin um eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO 1997 handelte. Das Vorliegen einer die Wiederaufnahme rechtfertigenden Tatsache, die erstmals nach dem Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides für 2012 neu hervorgekommen ist, wurde von der Abgabenbehörde nicht behauptet und konnte vom Bundesfinanzgericht aus dem vorgelegten Akt auch nicht erschlossen werden. In den (neu erlassenen) Sachbescheiden für die Jahre 2012 und 2013 versagte die belangte Behörde die Anerkennung der Verluste aus der Tätigkeit als Wedding-Planerin.

Für die von der belangten Behörde angenommene Liebhabertätigkeit fehlen Feststellungen darüber, in welchem zeitlichen Ausmaß die hauptberufliche Tätigkeit ausgeübt wurde und wie sich das Zeitverhältnis zwischen der hauptberuflichen

und nebenberuflichen Tätigkeit darstellt. Die belangte Behörde hat es unterlassen festzustellen, ob die von der Beschwerdeführerin ausgeübte Tätigkeit überhaupt als eine gewerbliche Tätigkeit (nachhaltig, Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) zu betrachten ist und in weiterer Folge eine Prognoserechnung abzuverlangen. Dem vorgelegten Akt ist auch nicht zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin einen Aufgabegewinn/-verlust bekannt gegeben, noch, dass die Abgabenbehörde einen solchen ermittelt hätte. Feststellungen darüber, inwiefern sich die im Beschwerdejahr erfolgte Betriebsbeendigung auf das Betriebsergebnis auswirkt, fehlen dem angefochtenen Bescheid.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und ergeben sich aus dem Verwaltungsakt. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

"Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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 als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so

vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064 mwN).

Soweit die Begründung des Wiederaufnahmebescheides lediglich auf die im Rahmen der Nachschau getroffenen Feststellungen verweist, die sich darin erschöpfen festzustellen, dass es sich bei der nebenberuflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin um eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO 1997 handelte, lässt diese Begründung keinen Hinweis darauf erkennen, welche konkreten Tatsachen und/oder Beweise die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 zu tragen vermögen.

Dadurch, dass die Abgabenbehörde im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 keinen eine solche Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigenden Wiederaufnahmegrund dargelegt hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet, weshalb dieser aufgehoben wird.

3.2. Zu Spruchpunkt II.1. (Gegenstandsloserklärung)

Mit Spruchpunkt I. des gegenständlichen Erkenntnisses hebt das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid auf. Aufgrund des untrennbaren rechtlichen Zusammenhangs zwischen dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid und dem in weiterer Folge ergangenen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2012) scheidet der Sachbescheid bei Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 ist daher gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären. Ein weiteres Eingehen auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen erübrigt sich somit.

3.3. Zu Spruchpunkt II.2. (Aufhebung und Zurückverweisung)

§ 278 Abs. 1 BAO lautet:

"Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen

Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist."

Als Grund für die Beurteilung der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO 1997 führte die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung an, die Beschwerdeführerin sei im angefochtenen Zeitraum hauptberuflich als Angestellte mit einem Bezug von ca. brutto 50.000 Euro jährlich tätig gewesen. Aufgrund dieses Umstandes sei bereits ab Beginn der Betätigung als selbständige Event-Organisatorin erkennbar, dass eine Hinwendung zu der nur nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit nur im begrenzten Umfang möglich sei und diese Tätigkeit daher nicht erwerbstypisch und im erforderlichen Zeitumfang ausgeübt werden könne.

Vor dem Hintergrund der oben festgestellten, gänzlich fehlenden Sachverhaltsermittlungen hat es die Abgabenbehörde unterlassen, sich mit der für die Qualifizierung, ob eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 LVO 1997, entscheidenden Frage nach Art und Umfang der zu beurteilenden Tätigkeit auseinanderzusetzen. Um diese Beurteilung treffen zu können, wäre ein detailliertes Ermittlungsverfahren erforderlich gewesen. Es hätten Feststellungen darüber getroffen werden müssen, ob es sich bei der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit als Wedding-Planerin um eine gewerbliche Tätigkeit gehandelt hat. Weiters hätte eine Prognoserechnung abverlangt und deren Plausibilität beurteilt werden müssen. In all diesen Schritten hätte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin Parteiengehör gewähren müssen. Wäre die belangte Behörde im weiteren Verlauf zu dem Schluss gekommen, dass es sich bei der ausgeübten Tätigkeit um eine solche iSd § 1 Abs. 1 LVO 1997 handelte, wäre eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO 1997 durchzuführen gewesen. Allein die Feststellung, dass die Ausübung der Tätigkeit als Event-Organistiorin als nebenberufliche Tätigkeit es nicht ermögliche, diese Tätigkeit erwerbstypisch und im erforderlichen Ausmaß auszuüben, ist jedenfalls nicht geeignet den Spruch zu tragen. Vor dem Hintergrund der Entscheidungsrelevanz der Frage nach Umfang und Art der Tätigkeit, nämlich dahingehend, ob es sich um eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 od § 1 Abs. 2 LVO 1997 handelte, hat die Abgabenbehörde wesentliche Ermittlungsschritte unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

All diese für die Beurteilung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes erforderlichen und auch für das Bescheidergebnis wesentlichen Ermittlungen könnten zwar noch vom Bundesfinanzgericht im Rahmen eines das mangelhafte erstinstanzliche Ermittlungsverfahren substituierende Verfahren vorgenommen werden, reichen aber schon an ein Ausmaß heran, in dem für den Beschwerdefall von einer Verschiebung der der Abgabenbehörde zukommenden Ermittlungspflicht auf Ebene des Verwaltungsgerichtes gesprochen werden muss (vgl *Sutter in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht; Die Entscheidung in der Sache im Steuerverfahren*, S. 275).

Da es im Beschwerdefall bei den ausstehenden Ermittlungshandlungen nicht bloß um punktuell und lückenschließend vorzunehmende Ermittlungshandlungen geht, sondern die der Abgabenbehörde zukommende Ermittlungspflicht geradezu originär substituiert werden müsste, kann nicht von einer erheblichen Kostenersparnis gesprochen werden, wenn das Bundesfinanzgericht gleichsam als Abgabenbehörde den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals ermittelt. Auch die vom Gesetz eingeräumte Möglichkeit, die Abgabenbehörde mit weiteren Ermittlungen gemäß § 269 Abs. 2 BAO zu beauftragen, ist vor dem Hintergrund des Beschwerdefalles schon deshalb nicht zweckmäßig, weil der Sachverhalt eben nicht nur hinsichtlich einzelner Elemente ergänzungsbedürftig erscheint, sondern vielmehr erstmalig zu erheben ist.

Gerade in einem Fall wie dem Beschwerdefall, in dem eine Betriebsaufgabe stattgefunden hat, wären aber wie oben dargestellt, auch Feststellungen zu treffen gewesen, inwieweit betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter veräußert wurden und sich somit auf den festgestellten Verlust steuerlich ausgewirkt hätten oder ins Privatvermögen überführt worden sind. All diese Feststellungen hätten möglicherweise zu einem anderslautenden Bescheid geführt. Auch hierfür gilt, dass das Bundesfinanzgericht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar grundsätzlich in der Sache zu entscheiden hat (vgl. bspw. VwGH 24.09.2014, 2010/13/0131), dies aber eben nicht so weit gehen kann, dass das Bundesfinanzgericht erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln hat, vor allem dann nicht, wenn die Ermittlungen faktisch den Umfang einer Außenprüfung annehmen.

Zur Ermessensübung ist auszuführen, dass das Kriterium der Billigkeit dafür spricht, gegenüber einer Partei bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde ein ordnungsgemäßes Beweisverfahren und somit insgesamt ein mängelfreies, die Parteienrechte wahrendes Ermittlungsverfahren nach den §§ 114 ff BAO durchzuführen. Die Anordnungen des Gesetzgebers würden aber unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens wesentlicher Ermittlungsschritte einer Verwaltungsbehörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor das Verwaltungsgericht käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn ein Verwaltungsgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Organisation ist, die erstmals alle Aspekte des entscheidungswesentlichen Sachverhalts ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Im Hinblick auf das Kriterium der Zweckmäßigkeit stehen keine öffentlichen Interessen einer Aufhebung unter Zurückweisung entgegen.

Die Beschwerdevorentscheidung ist ebenfalls aufzuheben, da ihre Wirkung durch den Vorlageantrag nicht berührt wird (vgl. *Ritz*, BAO⁶, §278 Tz 7; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 278 Anm 3).

3.4. Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der 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.

Hinsichtlich jenes Teiles der Entscheidung mit dem über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 abgesprochen wird (Spruchpunkt I.), ist die Revision unzulässig, da die Frage, ob eine die Wiederaufnahme rechtfertigende Tatsache nach dem Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides neu hervorgekommen ist, eine Sachfrage ist.

Hinsichtlich jenes Teiles der Entscheidung mit dem die Gegenstandsloserklärung ausgesprochen wird (Spruchpunkt II.1.), ist die Revision ebenfalls unzulässig, da eine klare Rechtslage vorliegt, die keine Auslegungsschwierigkeiten bereitet. Die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung ergibt sich bereits unmittelbar aus dem Gesetz (§ 261 Abs. 2 BAO).

Hinsichtlich jenes Teiles der Entscheidung mit dem die Aufhebung und Zurückverweisung ausgesprochen wird (Spruchpunkt II.2.), ist die Revision ebenfalls unzulässig, weil die Frage, ob der Umfang der vom Bundesfinanzgericht zur Erforschung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes selbst vorzunehmenden Ermittlungen im konkreten Einzelfall jenes Ausmaß überschreitet, das eine Aufhebung und Zurückverweisung rechtfertigt, eine Sachfrage (nämlich Fehlen wesentlicher Sachverhaltsermittlungen) ist, die in freier Beweiswürdigung beurteilt wurde.

Wien, am 19. Juni 2018