

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des J, Pensionist, geb. 1942, Wien, vom 7. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch RR Christine Rausch, vom 14. August 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2007 entschieden:

Der Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 – 2006 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 – 2006 wird gem. § 273 Abs. 1 lit a als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte am 15. Juni 2004 die Vergabe einer Steuernummer und erklärte, seit 1.7.2003 eine Versicherungsagentur zu betreiben.

Am 29. März 2004 gab der Berufungswerber seine **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003** ab und erklärte selbständige Einkünfte in Höhe von € 450,74.

Des Weiteren erklärte er „erhöhte Werbungskosten“ für die nicht selbständige Arbeit in Höhe von € 8.554,82. Der beigelegten Aufstellung gemäß entfielen davon € 1.238,37 auf Werbungskosten, die nach dem 1.6.2003 angefallen sind.

Ein vom Finanzamt durchgeföhrter Versicherungsdatenauszug ergab, dass der Berufungswerber vom 1.1.2003 bis 31.5.2003 als Angestellter bei der Versicherung angestellt war, vom 1.1.2003 bis 31.8.2003 eine Gleitpension der Pensionsversicherungsanstalt erhielt und ab 4.9.2003 in vorzeitige Alterspension wegen langer Versicherungsdauer ging.

Am 13. Mai 2004 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003**, in dem die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wegen Nacherreichung der Grenze nicht berücksichtigt und die Werbungskosten für die nsA in Höhe von € 3.603,35 berücksichtigt wurden.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass „gemäß § 16 Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind.“

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Pensionseinkünften stehen, dienen somit nicht der Erhaltung der Einkünfte. Laut Aktenlage endet Ihr Dienstverhältnis mit 31.5.2003. Die Werbungskosten konnten daher nur anteilig für den oben angeführten Zeitraum berücksichtigt werden.“

Am 25.5.2004 erhob der Berufungswerber **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003**. Sein Rechtsmittel richte sich gegen die Aliquotierung der Werbungskosten. Es sei ihm nicht bekannt, dass Pensionisten keine Werbungskosten hätten. Er habe die Werbungskosten auch nicht im Zusammenhang mit seinen Pensionseinkünften gehabt, sondern über das ganze Jahr verteilt, die ersten fünf Monate als Dienstnehmer und in der Folge, von ihm gesondert getrennt, zu den Einnahmen aus Gewerbebetrieb. Eine Kürzung der Werbungskosten ohne weiteres Parteiengehör, sei daher zu Unrecht erfolgt. Er ersuche daher, die außer Ansatz gelassenen 7/12 der Werbungskosten von den Einnahmen aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 450,74 in Abzug zu bringen. Als Versicherungsagent habe er auch in diesem Jahr Einkünfte erzielt, nicht zuletzt dadurch, dass er 2003 auch Werbungskosten bzw. richtige Betriebsausgaben gehabt habe.

Am 14. September 2004 erließ das Finanzamt nachfolgenden **Vorhalt**: „In der Aufstellung Ihrer Werbungskosten schreiben Sie, dass Sie ab 1.6.2003 keine Vergütung mehr vom Arbeitgeber bekommen haben. Wie hoch war diese Vergütung und wurden Sie in Ihrer Aufstellung bereits berücksichtigt oder stellen die angegebenen Kfz-Kosten die tatsächlichen Kosten dar?“

Der Berufungswerber übermittelte daraufhin ein **Schreiben der G-V**, dass er vom 1.1.2003 bis zum 31.5.2003 für betriebliche Kilometer eine Kilometergeldpauschale in Höhe von € 849,00 erhalten habe. Dies geht auch aus dem beigefügten Kontoblatt hervor.

Am 10. November 2004 erließ das Finanzamt eine **Berufungsvorentscheidung für 2003**, in dem die Werbungskosten für die nichtselbständige Tätigkeit nur mehr in Höhe von € 2.754,35 festgestellt wurden und verwies begründend auf das mit dem steuerlichen Vertreter geführte Telefongespräch.

Am 20.4.2005 überreichte der Berufungswerber die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004**. Er erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 625,77. Außerdem erklärte er erhöhte Werbungskosten aus einer nichtselbständigen Tätigkeit. Diese betragen insgesamt € 7.137,84. Gemäß der Beilage zur Einkommensteuererklärung erhielt er Einnahmen aus der selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 625,77 und wendete dafür Betriebsausgaben in Höhe von € 7.137,84 auf.

Am 3.6.2005 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004**, in dem die Werbungskosten nicht berücksichtigt wurden. Am 9.6.2005 wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben über die das Finanzamt am 8.8.2005 mit hinsichtlich der Werbungskosten aus nsA abweisender BVE entschied. Über den Vorlageantrag vom 16.8.2005 entschied das Finanzamt am 25.8.2005 mit zweiter BVE und anerkannte die Aufwendungen als Betriebsausgaben.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005** erklärte der Bw. u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 878,55 und Werbungskosten aus nsA in Höhe von € 7.748,18. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung erklärte er Einnahmen aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 878,55 und Betriebsausgaben in Höhe von € 7.748,18.

Im **Einkommensteuerbescheid** für dieses Jahr stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € -6.869,63 fest.

In der **Einkommensteuererklärung des Jahres 2006** erklärte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1.149,33 und Werbungskosten aus nsA in Höhe von € 10.567,59.

Der am 3.5.2007 erlassene **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2006 erging erklärungsgemäß.

In **Beantwortung** eines (nicht dokumentieren) telefonischen Vorhalts teilte der Bw. am 22.7.2008 mit, dass sich die private Nutzung seines Geschäftwagens gegenüber dem Vorjahr sehr verringert habe, da sich seine Familie nunmehr die ÖBB Vorteilkarte angeschafft habe und auch die Treibstoffkosten wesentlich gestiegen seien.

Er sei weiters aus Konkurrenzgründen – beispielsweise würden Banken ein riesiges Angebot auf diesem Sektor anbieten - ständig bemüht seinen Geschäftsumfang zu vergrößern. Auch

würden diverse Versicherungen eine große Anzahl von Verkäufern (3.000) einstellen. Makler und Großfirmen würden nach Österreich strömen und sich zu riesigen Unternehmen zusammenschließen.

Des Weiteren habe sich durch diverse Lebensumstände wie Krankheit und Pflege von Angehörigen und anderes sein Arbeitseinsatz verändert.

Am 14.8.2009 verfügte das Finanzamt eine amtswegige **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Einkommensteuer der Jahre 2003 – 2006 und führte begründend aus, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien und verwies weiters auf die Begründung der mit gleichem Datum ergangenen Einkommensteuerscheide der betroffenen Jahre. In den **Einkommensteuerbescheiden** der Jahre 2003 – 2006 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht festgesetzt und begründend ausgeführt:

„Die Liebhabereiverordnung § 2 Abs. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass es sich um eine Unwägbarkeit handeln muss, die ein Ausbleiben eines Gesamterfolges innerhalb eines absehbaren Zeitraums bewirkt.“

Entgegen ihren Ausführungen in der Berufung vom 9.6.2006 betreffend das Jahr 2004, in der sie angaben, u.a. neue Vertragsabschlüsse zu tätigen, beziehen Sie lt. persönlicher Vorsprache vom 5.5.2009 und lt. ihrer Berufungsschrift nachträgliche Folgeprovisionen aus Ihrer ehemaligen, während ihrer Aktivzeit abgeschlossenen Versicherungsverträgen. Um die Kunden und somit ihre Folgeprovisionen zu erhalten, betreuen sie ihr Klientel weiterhin. Die Ausgaben aus dieser Tätigkeit übersteigen jedoch bei weitem ihre Einnahmen. Aus diesen Gründen gelangte die Abgabenbehörde daher zu dem Schluss, dass diese Tätigkeit objektiv gesehen nicht geeignet ist Gewinne zu erzielen und dass diese Tätigkeit bei abstrakter Betrachtung den Charakter einer Freizeitgestaltung aufweist, so dass sie im Einzelfall typisch der Lebensführung zuzurechnen ist.“

Am 7.9.2009, überreicht am 11.9.2009, legte der Berufungswerber **Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 und gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006** ein und führte aus:

„Mein Rechtsmittel richtet sich gegen die Wiederaufnahme der rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006, gegen den Spruch in diesen Bescheiden.

Der Begründung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide kann ich nicht folgen. Weder liegt mir eine Berufung vom 9.6.2006 vor, noch wurde von mir in Abrede gestellt, dass neue

Abschlüsse getätigt werden. Es werden auch neue Vertragsabschlüsse getätigt. Von der Versicherung werden Folgeprovisionen im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte und Provisionen für Neuabschlüsse im Rahmen der selbständigen Einkünfte ausbezahlt. Die Zahlungen der Versicherungen im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte stellen zu einem kleinen Teil Firmenprovisionszahlungen dar. Der größere Teil sich Nachprovisionen, die sich bei Wegfall der Versicherung vermindern. Ich habe seit Lösen meines Gewerbescheines als Versicherungsagent am 1.7.2003 und Aufnahme meiner selbständigen Tätigkeit einen Gewerbebetrieb geführt und bin von Anfang an davon ausgegangen, dass diese Tätigkeit in absehbarer Zeit einen Überschuss erwirtschaftet und ich so eine potentielle Einkunftsquelle für mich geschaffen habe. Dies war nicht zuletzt deshalb nötig, um auch meinen familiären finanziellen Verpflichtungen nachkommen zu können. Meine behinderte Tochter und meine Frau sind auf meine finanzielle Unterstützung angewiesen. Ich habe keine Fremdmittel aufgenommen und die in dem Gewerbe üblichen Ausgaben geltend gemacht. Von Anfang an habe ich meine Verhältnisse offen gelegt und dem Finanzamt eine Detailaufstellung meiner Ausgaben pro Jahr übermittelt. Die Steuerbescheide 2003 bis 2006 wurden erklärungsgemäß bzw. durch Berufungsvorentscheidungen veranlagt und sind in Rechtskraft erwachsen. Die Begründung, dass gemäß § 303 Abs. 4 neue Tatsachen hervor genommen sind, kann ich daher nicht folgen. Es wurden sowohl bei den Erklärungsabgaben als auch im Zuge der Berufungsverfahren sämtliche Angaben gemacht und Sachverhalt offen gelegt. Betreffend das Jahr 2003 verweise ich auf die Verjährungsbestimmungen. Persönlich hatte ich im gegenständlichen Zeitraum mit folgenden Unabwärtsbarkeiten zu kämpfen, die sich wesentlich auf meine Einnahmemöglichkeiten ausgewirkt haben: Spitalsaufenthalt im Jahre 2005, rund sieben Wochen mit entsprechenden Rekonvaleszenzzeiten. Eine Wiederaufnahme der Jahre 2003 bis 2006 scheint nach obigen Ausführungen nicht gerechtfertigt und ich stelle daher an das Finanzamt dem Antrag meiner Berufung statt zu geben und die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Am 3.11.2009 **ersuchte der UFS** den Bw. Eine Aufgliederung der Werbungskosten nach Einkunftsart vorzunehmen, da Werbungskosten (Betriebsausgaben) nur bei jener Einkunftsart anerkannt werden könnten, bei der sie auch angefallen sind. Weiters wurde der Bw. ersucht ein Fahrtenbuch vorzulegen, sowie die zusätzlich zu den PKW Aufwendungen geltend gemachten Taxi- und Straßenbahnhfahrten zu belegen.

Darüber hinaus seien die Telefon(Handy)kosten unter Angabe der jeweiligen Kunden, die Fachzeitschriften und die Repräsentationsaufwendungen unter Angabe des Grundes, ebenso wie die für auswärtige Tätigkeiten geltend gemachten Diäten zu belegen.

Anlässlich der persönlichen Vorsprache am 13.12.2009 legte der Bw. das Anlageverzeichnis für seinen PKW und das Fahrtenbuch vor. Diesem ist jedoch weder ein Kilometerstand, noch eine genaue Zieladresse, noch i.a. der „angefahrene“ Klient zu entnehmen, sondern lediglich Bezeichnungen wie „Wien 16; Baden ... 33; Steinabrückel ... 24; Wien 2 ... 49; Wien 16 ... 7“ zu entnehmen. Es enthält auch keinerlei Hinweis darauf ob es sich um Werbungskosten (nsA., Folgeprovisionen) oder um Betriebsausgaben (WG) handelt.

Die Straßenbahn und Taxifahrten würden ausschließlich im Bereich von Wien anfallen, da die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel günstiger komme als die Benützung des PKWs. Hinsichtlich der Taxrechnungen wurden zwar die Rechnungen vorgelegt, jedoch enthielten diese keine Angaben dahingehend von wo und zu welchen Zielort die Fahrt getätigter wurde und auch welchen Grund.

Bei den Telefon und Handykosten handle es sich um einen geschätzten Wert. Es habe sich um Telefonate mit Kunden, Behörden, Versicherungsgesellschaften Firmen und dem Finanzamt gehandelt.

Hinsichtlich der geltend gemachten Diäten verwies er auf die Ausführungen in den Beilagen zu den Jahreserklärungen.

Den Ersatz-PKW, der grundsätzlich seinem Sohn zur Verfügung stehe, habe er nur dann benutzt, wenn sich sein Auto in der Werkstatt befunden habe.

Bei den Fachzeitschriften handle es sich um die Zeitung Autobild, die er zur Information seiner Kunden benötige.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003-2006

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Einen Wiederaufnahmsgrund bilden lediglich neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel. Damit wird die Möglichkeit geschaffen bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist mit Bescheid zu verfügen und unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand im Spruch und sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des Bescheides anzuführen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 14.5.1991, 90/14/0262). Die Angabe der Wiederaufnahms Gründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides ist schon deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme richtenden Berufung auf keine neuen Wiederaufnahms Gründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 erster Absatz).

Wörtlich hat der VwGH im Erkenntnis vom 16.11.2006, 2006/14/0014, ausgeführt:

"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 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtsweigige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. (vgl. zum Ganzen beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 12. April 1994, 90/14/0044, vom 30. November 1999, 94/14/0124, und vom 2. Februar 2000, 97/13/0199)."

Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt muss die Berufungsbehörde den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos aufheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es allfällige (andere) Wiederaufnahms Gründe aufgreift und zu einer neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht. Schließlich kann wohl auch primär nur die gem. § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen Sachentscheidung nicht bekannt waren. Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme wie folgt "begründet":

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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 Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigsgründen verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden. Es wird auch auf die Begründung des neuen Sachverhaltsbescheides (siehe Entscheidungsgründe) hingewiesen."

Eine derartige Formulierung kann nach dem oben Gesagten nicht als Begründung anerkannt werden, da sie weder erkennen lässt, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind noch inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Vielmehr wurde lediglich der Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO wiedergegeben, ohne diesen auf den konkreten Sachverhalt anzuwenden. Des Weiteren fehlen jedwede Ausführungen zur Ermessensübung der Behörde. Der im angefochtenen Bescheid enthalten Verweis auf eine im Sachbescheid enthaltene Begründung, geht insofern ins Leere als auch die Begründung der Einkommensteuerbescheide den vorstehend angeführten Anforderungen einer Begründung der Verfügung der Wiederaufnahme nicht entsprechen.

Da aus dem gegenständlichen Wiederaufnahmebescheid sohin nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und auf welche Ermessensgründe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, erfolgte die Wiederaufnahme ohne Begründung.

Da die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht ausgeführten Wiederaufnahmsgründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals anzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtene Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes aufzuheben.

Einkommensteuer 2003 bis 2006:

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Wie oben dargelegt, sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 vom 12. Juni 2006 durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO somit ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Das bedeutet konkret, dass die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Einkommensteuerbescheide somit wieder aufleben.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit der Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (Ritz, a.a.O., § 273 Tz 2 und 6).

Demzufolge war die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 vom 12. Juni 2006 als unzulässig zurückzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. Februar 2010