

TE Vwgh Erkenntnis 2010/12/15 2007/13/0157

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 15.12.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §303 Abs1 litb;

BAO §303 Abs4;

1. BAO § 303 heute
 2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 303 heute
 2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der I O in W, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 16. Oktober 2007, GZ. RV/0205-G/07, miterledigt RV/0206- G/07, RV/0325-G/07, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 1999 bis 2002 und betreffend Einkommensteuer für 1999 bis 2002, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der römisch eins O in W, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 16. Oktober 2007, GZ. RV/0205-G/07, miterledigt RV/0206- G/07, RV/0325-G/07, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 1999 bis 2002 und betreffend Einkommensteuer für 1999 bis 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 2000 und 2001 und die Einkommensteuer für 2000 und 2001 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, im Übrigen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.286,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erzielte als Lehrerin an einer berufsbildenden höheren Schule Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und war daneben ab 1989 als Rechtsanwältin tätig. Sie erklärte für die Jahre 1989 bis 1998 aus ihrer Tätigkeit als Rechtsanwältin negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Auch für das Streitjahr 1999 erklärte die Beschwerdeführerin negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit; mit Bescheid vom 26. Juni 2001 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer dementsprechend fest.

Für das Streitjahr 2000 erklärte die Beschwerdeführerin, dass ihr aus selbständiger Arbeit abermals ein Verlust (von rund 212.000 S) entstanden sei.

Mit Vorhalt vom 19. Juli 2002 ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2000, bekannt zu geben, welche Schritte sie unternommen habe, um - da seit 1989 die Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit negativ seien - künftig höhere Erträge zu erwirtschaften. Weiters möge sie bekannt geben, ab wann mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden könne. Schließlich ersuchte das Finanzamt um eine Prognoserechnung.

Mit Schriftsatz vom 26. August 2002 antwortete die Beschwerdeführerin, zu Beginn ihrer Tätigkeit als selbständige Rechtsanwältin habe sie weder Geld noch Klienten gehabt. Die ersten Jahre seien äußerst mühsam gewesen. Sie habe keine entsprechenden Möglichkeiten gehabt, um über Empfehlungen zu geschäftlichen Kontakten zu gelangen. Ihre anfängliche Gutgläubigkeit habe zunächst dazu geführt, dass ihrem Arbeitseinsatz, wie auch allen Aufwendungen für den Unterhalt der Kanzlei, im Vergleich dazu nur geringe, tatsächlich vereinnahmte Honorarbeträge gegenübergestanden seien. Auch in weiterer Folge habe sich an dieser Entwicklung nicht viel geändert. Um besser "in das Geschäft zu kommen", habe sie in vielen Fällen auf ein Honoraraconto verzichten müssen, was dazu geführt habe, dass es ihr letztlich nicht möglich gewesen sei, erhebliche Beträge einbringlich zu machen, wobei dafür zB Todesfälle wie auch Insolvenzverfahren von Klienten Anlass gewesen seien, weshalb sie auf beträchtliche Honorarforderungen habe verzichten müssen. Dazu komme noch, dass die Zahlungsmoral im Verlauf der Jahre immer mehr gelitten habe. Aus der Vergangenheit bestünden auf Grund angestrenzter Klagen gegen säumige Klienten Exekutionstitel über einen Betrag von rund 350.000 S. Bisher sei nur ein Teil davon tatsächlich wieder hereingekommen. Weiter stünden immer noch "alte" offene Honoraransprüche in der Höhe von rund 500.000 S aus, deren Durchsetzbarkeit in Frage stehe. Derzeit habe sie Honorarforderungen von rund 450.000 S und es werde ihr möglich sein, diesen Betrag auch tatsächlich in nächster Zeit hereinzubringen. Sie habe sich inzwischen derart umgestellt, dass sie ohne entsprechendes Aconto keinen Fall mehr übernehme, wobei dabei auch auf ihre Nervenkraft und auf ihre Gesundheit Bedacht zu nehmen sei. Sie übe zwei Berufe aus, wobei sie auf Grund verschiedener persönlicher Umstände zwischenzeitig den Beruf als Rechtsanwalt habe reduzieren müssen. Sie habe bereits viel Zeit und Energie in ihre Anwaltstätigkeit investiert und werde auch weiter arbeiten und ihr Bemühen werde zunehmend darauf gerichtet sein, in Bälde bessere Ergebnisse zu erwirtschaften. Dabei komme ihr sicher ihre doch schon viele Jahre andauernde Erfahrung zugute. Es sei in absehbarer Zeit sicherlich sowohl mit positiven Jahresbetriebsergebnissen als auch mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu rechnen.

Mit Bescheid vom 28. August 2002 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2000 fest und berücksichtigte dabei den erklärten Verlust aus selbständiger Arbeit.

Auch für die Streitjahre 2001 und 2002 erklärte die Beschwerdeführerin Verluste aus selbständiger Arbeit und berücksichtigte das Finanzamt diese Verluste bei der Festsetzung der Einkommensteuer für diese beiden Jahre mit den Bescheiden vom 18. Juni 2003 und vom 9. Juni 2004.

In der Niederschrift über die am 17. August 2005 abgehaltene Schlussbesprechung anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin u. a. hinsichtlich der Einkommensteuer für die Streitjahre 1999 bis 2002 durchgeführten Außenprüfung hielt der Prüfer unter Tz 1 ("Einkünfte aus s.A.") fest, nach seiner Ansicht stelle die Tätigkeit der

Beschwerdeführerin als Rechtsanwältin keine Einkunftsquelle dar, weshalb er die erklärten Verluste u.a. für die Jahre 1999 bis 2002 nicht anerkenne. Zu dieser Ansicht sei er aus folgenden Gründen gekommen:

- -Strichaufzählung
Seit Beginn der Tätigkeit (1989) wurden nur Verluste (teilweise hohe Verluste) erzielt.
- -Strichaufzählung
In den Jahren 1998 und 1999 übersteigen die Verluste die Umsätze.
- -Strichaufzählung
In der Vorhaltsbeantwortung der Veranlagung 2000 wurden offene Honoraransprüche i.H. v ATS 450.000,- angegeben, welche auch eingebracht werden. Weiters wurde erklärt, dass in absehbarer Zeit positive Jahresergebnisse sowie auch die Erzielung eines Gesamtgewinnes zu rechnen ist.
- -Strichaufzählung
In den Jahren 2001 - 2003 wurden auch weiterhin Verluste erklärt."

Im Bericht vom 25. August 2005 über diese Außenprüfung wiederholte der Prüfer unter Tz 1 (Rechtsberatung) seine Ausführungen aus Tz 1 der erwähnten Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Unter Tz 2 (Wiederaufnahme des Verfahrens) seines Berichtes hielt der Prüfer fest, hinsichtlich der Einkommensteuer für 1999 bis 2002 seien Feststellungen in Tz 1 seines Berichtes getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machten. Im durchgeführten Vorhalteverfahren zur Veranlagung des Jahres 2000 sei bereits zur Problematik der laufenden Verluste aus selbständiger Arbeit die Frage gestellt worden, welche Schritte unternommen würden, um höhere Erträge zu erzielen. Dabei habe die Beschwerdeführerin erklärt, dass offene Honorarforderungen bestünden und versucht werde, diese einbringlich zu machen. Weiters habe die Beschwerdeführerin erklärt, dass in Zukunft sowohl mit positiven Jahresbetriebsergebnissen als auch mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes zu rechnen sei. "Aus den nachfolgenden Veranlagungen" sei jedoch eine derartige Änderung nicht festzustellen.

Mit Bescheiden vom 26. August 2005 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1999 bis 2002 wieder auf und verwies dabei auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Ebenfalls mit Bescheiden vom 26. August 2005 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1999 bis 2002 fest und berücksichtigte dabei keine (negativen) Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 30. September 2005. Zur Wiederaufnahme brachte sie vor, der Umstand, dass seit Beginn ihrer selbständigen Tätigkeit im Jahr 1989 Verluste vorlägen, sei der Behörde seit damals bekannt. Dennoch habe die Behörde keine vorläufigen Bescheide (§ 200 BAO) erlassen. Auf die rechtliche Qualifikation einer Tätigkeit als Liebhaberei könne eine Wiederaufnahme nicht gestützt werden, weil diese rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes keine neue Tatsache sei. Dagegen berief die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 30. September 2005. Zur Wiederaufnahme brachte sie vor, der Umstand, dass seit Beginn ihrer selbständigen Tätigkeit im Jahr 1989 Verluste vorlägen, sei der Behörde seit damals bekannt. Dennoch habe die Behörde keine vorläufigen Bescheide (Paragraph 200, BAO) erlassen. Auf die rechtliche Qualifikation einer Tätigkeit als Liebhaberei könne eine Wiederaufnahme nicht gestützt werden, weil diese rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes keine neue Tatsache sei.

Mit Bescheiden vom 7. April 2006 unter der Bezeichnung "Einkommensteuerbescheid (Kalenderjahr)

Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO" Berufungsvorentscheidung gem. Paragraph 276, BAO"

wies das Finanzamt die Berufung vom 30. September 2005 "gegen den Bescheid vom 26.08.2005" als unbegründet ab.

In einer gesondert versandten Bescheidbegründung betreffend "Einkommensteuer 1999 - 2002,

Investitionszuwachsprämie 2002" führte das Finanzamt aus, weshalb es bei der selbständig ausgeübten Tätigkeit der Beschwerdeführerin Liebhaberei annehme. Es sei richtig, dass eine Liebhabereibeurteilung für sich allein keinen Wiederaufnahmsgrund darstelle, jedoch sei eine Wiederaufnahme für bereits endgültig veranlagte Jahre zulässig, wenn nähere Umstände der Betätigung als Tatsachen neu hervorkämen (Unterlassung des rechtzeitigen Setzens strukturverbessernder Maßnahmen) und die Abgabenbehörde bei deren Kenntnis für diese Kalenderjahre im Spruch anders lautende Bescheide erlassen hätte.

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein.

Mit Bescheid vom 3. August 2006 hob die belangte Behörde die Bescheide des Finanzamtes vom 26. August 2005 in Stattgebung der Berufung auf.

Die belangte Behörde vermisste eine Begründung des Finanzamtes, welche Umstände als Tatsachen neu

hervorgekommen seien, die im vorhergehenden Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die Ausführungen des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zusammen mit jenen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung reichten als Begründung für die Wiederaufnahme nicht aus. Abgesehen davon, dass das Auftreten von Verlusten nicht neu hervorgekommen sei, reiche dieser Umstand allein nicht aus, das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht und damit das Nichtbestehen einer Einkommensquelle anzunehmen. Eine nachträgliche Begründung der Wiederaufnahme durch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung - die nicht hinsichtlich der Wiederaufnahme, sondern (nur) betreffend die Einkommensteuer ergangen sei - sei unzulässig. Daher sei "der Berufung" Folge zu geben. "Die angefochtenen Bescheide" seien aufzuheben. Dem stehe eine neuerliche Wiederaufnahme der Verfahren unter Heranziehung der nachträglich zur Begründung herangezogenen Umstände nicht entgegen.

Mit Bescheiden vom 5. September 2006 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1999 bis 2002 neuerlich wieder auf und begründete dies jeweils damit, dass Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Mit Bescheiden ebenfalls vom 5. September 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1999 bis 2002 fest, berücksichtigte negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit jedoch nur für das Jahr 1999 nicht, für die Jahre 2000 bis 2002 hingegen schon.

Mit Bescheiden vom 21. September 2006 berichtigte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für 2000 bis 2002 und berücksichtigte nunmehr keine negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Mit Schriftsatz vom 6. Oktober 2006 berief die Beschwerdeführerin auch gegen diese Bescheide im Wesentlichen mit der selben Begründung wie in ihrer mit Schriftsatz vom 30. September 2005 eingebrachten Berufung.

Mit "Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO)" vom 13. Dezember 2006 hob das Finanzamt die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1999 - 2002 sowie die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens auf. Mit "Aufhebungsbescheid gemäß Paragraph 299, Bundesabgabenordnung (BAO)" vom 13. Dezember 2006 hob das Finanzamt die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1999 - 2002 sowie die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens auf.

Die Begründungen der (aufgehobenen) Bescheide seien nicht in erforderlichem und gesetzlichem Ausmaß erfolgt.

Mit Bescheiden vom 14. Dezember 2006 wies das Finanzamt die Berufung vom 6. Oktober 2006 hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2002 zurück, weil diese Bescheide zufolge der Aufhebung der Bescheide nicht mehr zum Rechtsbestand gehörten.

Mit Bescheiden vom 15. Dezember 2006 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2002 wieder auf. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei erfolgt, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. In einer gesondert versandten "Bescheidbegründung" dazu führte das Finanzamt weiter aus, an die Beschwerdeführerin sei ein Bescheid ("Bezeichnung des Bescheides Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend

Einkommensteuer 1999 - 2002 Datum des Bescheides Mit Bescheiden vom 15. Dezember 2006 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2002 wieder auf. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei erfolgt, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. In einer gesondert versandten "Bescheidbegründung" dazu führte das Finanzamt weiter aus, an die Beschwerdeführerin sei ein Bescheid ("Bezeichnung des Bescheides Wiederaufnahme des Verfahrens gem. Paragraph 303, (4) BAO betreffend Einkommensteuer 1999 - 2002 Datum des Bescheides

15. DEZ. 2006") ergangen. Die Beschwerdeführerin habe mit Schriftsatz vom 26. August 2002 betreffend das Veranlagungsjahr 2000 erklärt, dass durch die Art und das Umfeld ihrer rechtsanwaltlichen Tätigkeit "in Bälde bessere Ergebnisse erwirtschaftet (werden können)". Es wäre "in absehbarer Zeit sicherlich mit positiven Jahresabschlussergebnissen als auch mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines überschaubarem Zeitraumes zu rechnen." In der Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung habe die Beschwerdeführerin geäußert und erläutert, dass an ihrer Betriebsanschrift auf Grund der Gegebenheiten des lokalen Umfeldes vor allem kein lukratives und finanzkräftiges Klientel hätte angesprochen werden können (zB schlechte Infrastruktur, schlechte Lage oder vielfach einkommensschwache Bevölkerungsschichten). Eine aus diesen Gründen logische Konsequenz einer Betriebsverlagerung sei von ihr in der Vergangenheit jedoch nicht vorgenommen worden. Sie habe jedoch im genannten Schriftsatz ausgeführt, dass es nur möglich gewesen wäre, Aufträge zu lukrieren, wenn auf Honorarakonti verzichtet würde. Dadurch solle es zu zahlreichen Forderungsausfällen gekommen sein. Zu diesem Stichtag offene Honorarforderungen von etwa rund 450.000 S seien ausständig gewesen, "für die es möglich sein (werde), diese

Beträge einbringlich zu machen". Weiters sei sie durch persönliche Umstände gezwungen gewesen, ihren Beruf als Anwältin zu reduzieren. In der Zukunft sei aber mit positiven Jahresergebnissen in einem überschaubaren Zeitraum zu rechnen und ein Gesamtüberschuss möglich, habe sie weiter angegeben. Jedoch seien bis zum Veranlagungsjahr 2003 keine positiven Einkünfte aus dieser Tätigkeit erklärt worden. Daher scheine es dem Finanzamt evident, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Erfordernissen betrieben werde. Ihre als Nebentätigkeit betriebene Anwaltskanzlei lasse nach den vorliegenden Ergebnissen und Fakten eine Gewinnerzielungsabsicht vermissen. Es sei weiters zu schließen, dass keine geeigneten Maßnahmen zur Akquirierung des wirtschaftlich notwendigen Kundenpotentials unternommen worden seien. Die Beschwerdeführerin habe es so unterlassen, strukturverbessernde Maßnahmen zu setzen, was erst im Außenprüfungsverfahren offenkundig geworden sei. Aus den vorstehend angeführten Gründen seien Tatsachen hervorgekommen, die im Zeitpunkt der Erlassung der zugrundeliegenden Bescheide der Abgabenbehörde nicht oder nicht in dieser Form und in diesem Ausmaß ("fehlende Gewinnabsicht und Umstrukturierungsmaßnahmen, sondern positive Gewinnprognose") bekannt gewesen seien.

Mit Bescheiden vom 15. Dezember 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2002 fest und berücksichtigte keine (negativen) Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 22. Jänner 2007. Sie begründete die Berufung abermals damit, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Weiters begründete sie, warum ihrer Ansicht nach keine Liebhaberei vorliege.

Mit Bescheid vom 14. März 2007 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 2001 wieder auf und begründete dies damit, dass die Wiederaufnahme erfolgt sei, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Mit Bescheid ebenfalls vom 14. März 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2001 fest, ohne (negative) Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Auch dagegen berief die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 19. April 2007 im Wesentlichen mit der Begründung ihrer Berufung vom 22. Jänner 2007 hinsichtlich der Jahre 1999, 2000 und 2002.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen vom 22. Jänner 2007 und vom 19. April 2007 als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges und Ausführungen, weshalb nach Ansicht der belangten Behörde Liebhaberei vorliege, führte sie zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach rechtlichen Ausführungen aus, das Finanzamt habe die Wiederaufnahme für die Streitjahre u.a. damit begründet, dass die Beschwerdeführerin auch an ihrem derzeitigen Standort auf Grund der Gegebenheiten des lokalen Umfeldes (schlechte Infrastruktur, schlechte Lage und vielfach einkommensschwache Bevölkerungsschichten) kein lukratives und finanzkräftiges Klientel habe ansprechen können, dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren keine strukturverbessernden Maßnahmen (Standortverlegung, Akquirierung des "wirtschaftlich notwendigen Kundenpotentials") gesetzt habe und dass die Beschwerdeführerin durch persönliche Umstände gezwungen gewesen sei, ihren Beruf als Anwältin zu reduzieren. Diese Tatsachen seien im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung und danach neu hervor gekommen. Zum Zeitpunkt der Erlassung der "ursprünglichen" Einkommensteuerbescheide seien diese Tatsachen dem Finanzamt nicht bekannt gewesen.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen diesen Bescheid vor ihm erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 14. Dezember 2007, B 2254/07-4, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten. Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen diesen Bescheid vor ihm erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 14. Dezember 2007, B 2254/07-4, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Artikel 144, Absatz 3, B-VG zur Entscheidung abgetreten.

In dem die Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof ergänzenden Schriftsatz erachtet sich die Beschwerdeführerin im Recht auf Unterbleiben einer amtswegigen Wiederaufnahme, im Recht auf Unterbleiben einer neuerlichen Abgabebemessung mangels Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens und "in ihrem Recht auf Bemessung der Abgabe lediglich in der nach dem Gesetz zustehenden Höhe" verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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. Gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO ist eine Wiederaufnahme des

Verfahrens von Amts wegen u.a. 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.

Der Bescheid des Finanzamtes vom 14. März 2007 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 2001 enthielt lediglich die formularmäßige Standardbegründung, das neue Tatsachen hervorgekommen seien, ohne diese Tatsachen darzulegen oder auf etwa einen Prüferbericht zu verweisen, in welchem sie dargelegt wären. Die gesonderte (ergänzende) Bescheidebegründung vom 15. Dezember 2006 betrifft lediglich die Wiederaufnahmebescheide vom selben Tag hinsichtlich der Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2002. Daher erweist sich der angefochtene Bescheid, soweit er die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 2001 betrifft, als inhaltlich rechtswidrig. Aus diesem Grund ist der angefochtene Bescheid auch hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für 2001 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet. In diesem Umfang (Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 2001 und Festsetzung der Einkommensteuer für 2001) war der angefochtene Bescheid daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Der Bescheid des Finanzamtes vom 14. März 2007 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 2001 enthielt lediglich die formularmäßige Standardbegründung, das neue Tatsachen hervorgekommen seien, ohne diese Tatsachen darzulegen oder auf etwa einen Prüferbericht zu verweisen, in welchem sie dargelegt wären. Die gesonderte (ergänzende) Bescheidebegründung vom 15. Dezember 2006 betrifft lediglich die Wiederaufnahmebescheide vom selben Tag hinsichtlich der Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2002. Daher erweist sich der angefochtene Bescheid, soweit er die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 2001 betrifft, als inhaltlich rechtswidrig. Aus diesem Grund ist der angefochtene Bescheid auch hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für 2001 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet. In diesem Umfang (Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 2001 und Festsetzung der Einkommensteuer für 2001) war der angefochtene Bescheid daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Die auch für die weiteren Streitjahre als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen Tatsachen des Standortes der Beschwerdeführerin und des "lokalen Umfeldes" stellen keine neuen Tatsachen dar. Die Qualifikation einer Infrastruktur als "schlecht" oder einer Klientel als "lukrativ und finanzkräftig" in einem bestimmten "lokalen Umfeld" für sich ist keine Tatsache. Die Tatsache des Kanzleisitzes und damit dieses Umfeldes ist dem Finanzamt aber seit Beginn der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Rechtsanwältin bekannt gewesen.

Das Unterlassen strukturverbessernder Maßnahmen als solches könnte nur dann eine dem Finanzamt bisher nicht bekannte Tatsache gewesen sein, wenn das Finanzamt zuvor davon ausgegangen wäre, dass strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt worden wären. Dass dies der Fall gewesen wäre, ist aber weder den Bescheiden des Finanzamtes noch dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen. Ob die Setzung strukturverbessernder Maßnahmen geboten gewesen wäre oder nicht, ist für die Frage unerheblich, ob eine Tatsache dem Finanzamt bekannt war oder nicht. Mit den bisher genannten Wiederaufnahmsgründen durfte die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid rechtens daher nicht begründen.

Schließlich stützt die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid darauf, dass die Beschwerdeführerin durch persönliche Umstände gezwungen gewesen sei, ihren Beruf als Rechtsanwältin "zu reduzieren". Diese Tatsache ist der Abgabenbehörde der Aktenlage zufolge erstmals im Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 26. August 2002 betreffend die Veranlagung zur Einkommensteuer für 2000 bekannt geworden. Der danach erlassene Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 vom 28. August 2002 erging also, nachdem das Finanzamt von dieser Tatsache Kenntnis erlangte. Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2000 durfte die belangte Behörde sich somit auch nicht auf diesen Umstand stützen, weil er in diesem Verfahren keine neu hervorgekommene Tatsache darstellte. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für 2000 und dementsprechend auch betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er auch insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Schließlich stützt die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid darauf, dass die Beschwerdeführerin durch persönliche Umstände gezwungen gewesen sei, ihren Beruf als Rechtsanwältin "zu reduzieren". Diese Tatsache ist der Abgabenbehörde der Aktenlage zufolge erstmals im Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 26. August 2002 betreffend die Veranlagung zur Einkommensteuer für 2000 bekannt geworden. Der danach erlassene Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 vom 28. August 2002 erging also, nachdem das Finanzamt von dieser Tatsache Kenntnis

erlangte. Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2000 durfte die belangte Behörde sich somit auch nicht auf diesen Umstand stützen, weil er in diesem Verfahren keine neu hervorgekommene Tatsache darstellte. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für 2000 und dementsprechend auch betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er auch insoweit gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war. Dass die zuvor genannte Reduktion der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Anwältin zufolge persönlicher Umstände der Abgabenbehörde schon vorher bekannt gewesen wäre, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Angesichts dessen erweist sich diese Tatsache hinsichtlich der Einkommensteuer für 1999, welche mit Bescheid vom 26. Juni 2001 festgestellt wurde, als neu hervorgekommene Tatsache, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen könnte. Maßgebend für die Antwort auf die Frage, ob ein Sachverhalt der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen ist, ist der Wissensstand der Behörde im Verfahren betreffend das jeweilige Veranlagungsjahr (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 29. Juli 2010, 2006/15/0006, und vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0049, mwN). Maßgebend für die Antwort auf die Frage, ob ein Sachverhalt der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen ist, ist der Wissensstand der Behörde im Verfahren betreffend das jeweilige Veranlagungsjahr vergleiche , für viele die hg. Erkenntnisse vom 29. Juli 2010, 2006/15/0006, und vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0049, mwN).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung erweist sich der von der belangten Behörde herangezogene Umstand, dass die Beschwerdeführerin ihre anwaltliche Tätigkeit habe reduzieren müssen, welcher der Abgabenbehörde im Schriftsatz vom 26. August 2002 betreffend die Veranlagung der Einkommensteuer für 2000 bekannt gegeben wurde, auch mit Rücksicht auf den Bescheid des Finanzamtes vom 9. Juni 2004 betreffend die Einkommensteuer für 2002 als durch die im Jahr 2005 durchgeführte Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsache.

Soweit die Beschwerdeführerin einwendet, der Wiederaufnahme sei Verjährung entgegengestanden, zeigt die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend auf, dass die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1999 mit Ablauf dieses Jahres begonnen habe. Vor Ablauf dieser fünfjährigen Frist wurde der Aktenlage nach durch Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1999 vom 26. Juni 2001 eine Amtshandlung gesetzt, welche die Verjährungsfrist um ein Jahr bis Ende 2005 verlängerte. In diesem "Verlängerungsjahr" 2005 wurde durch die Außenprüfung neuerlich eine die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängernde Amtshandlung gesetzt. Die vom Finanzamt mit Bescheid vom 15. Dezember 2006 letztlich verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens erweist sich daher als innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, der jeweiligen Wiederaufnahme des Verfahrens sei entschiedene Sache entgegengestanden. Dabei übersieht sie, dass die Bescheide des Finanzamtes vom 5. September 2006 mit den Bescheiden des Finanzamtes vom 13. Dezember 2006 gemäß § 299 BAO mangels ausreichender Begründung und somit mangels Umschreibung der Tatsachen aufgehoben wurden und dass die Bescheide vom 26. August 2005 durch den Bescheid der belangten Behörde vom 3. August 2006 mit der selben Begründung aufgehoben worden waren. Damit liegt aber keine entschiedene Sache hinsichtlich der Wiederaufnahme mit Bescheid des Finanzamtes vom 15. Dezember 2006 vor, weil sich die seinerzeitigen - aufgehobenen - Wiederaufnahmen nicht auf die nunmehr als neu hervorgekommen herangezogenen Tatsachen gestützt haben. Die Beschwerdeführerin trägt vor, der jeweiligen Wiederaufnahme des Verfahrens sei entschiedene Sache entgegengestanden. Dabei übersieht sie, dass die Bescheide des Finanzamtes vom 5. September 2006 mit den Bescheiden des Finanzamtes vom 13. Dezember 2006 gemäß Paragraph 299, BAO mangels ausreichender Begründung und somit mangels Umschreibung der Tatsachen aufgehoben wurden und dass die Bescheide vom 26. August 2005 durch den Bescheid der belangten Behörde vom 3. August 2006 mit der selben Begründung aufgehoben worden waren. Damit liegt aber keine entschiedene Sache hinsichtlich der Wiederaufnahme mit Bescheid des Finanzamtes vom 15. Dezember 2006 vor, weil sich die seinerzeitigen - aufgehobenen - Wiederaufnahmen nicht auf die nunmehr als neu hervorgekommen herangezogenen Tatsachen gestützt haben.

Soweit die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde führe im angefochtenen Bescheid aus, die Bescheide des Finanzamtes vom 5. September 2006 seien bekämpft, ist ihr entgegenzuhalten, dass im Spruch des angefochtenen Bescheides nicht diese, sondern die Bescheide vom 15. Dezember 2006 genannt sind und aus dem Gesamtzusammenhang der Begründung offensichtlich ist, dass der belangten Behörde an der einen von der Beschwerdeführerin gerügten Stelle in der Begründung des angefochtenen Bescheides ein offenkundiger Irrtum im Datum unterlaufen ist. Dieser einem Schreib- und Rechenfehler gleichzuhaltende Irrtum verletzt die

Beschwerdeführerin nicht im geltend gemachten Recht auf Unterbleiben der Wiederaufnahme des Verfahrens. Es bleibt sohin zu prüfen, ob die Behörde bei Kenntnis des als neu hervorgekommene Tatsache zu wertenden Umstandes, dass die Beschwerdeführerin durch persönliche Umstände die anwaltliche Tätigkeit habe reduzieren müssen, zu einem anders lautenden Bescheid hätte gelangen müssen.

Waren die von der belangten Behörde herangezogenen, nicht näher beschriebenen "persönlichen Umstände" der Beschwerdeführerin entscheidende Unwägbarkeiten, so waren sie für die bei der Liebhabereibeurteilung anzustellende Prognose eines Gesamtgewinnes insoweit ohne Bedeutung, als diese Umstände jedenfalls für Zeiten vor ihrem Eintritt nicht einzuberechnen sind. Die belangte Behörde - wie auch das Finanzamt - enthalten sich aber jeglicher Konkretisierung dieser näheren Umstände, insbesondere jeglicher Aussagen, wann diese Umstände eingetreten wären und wann die Auswirkung dieser Umstände in der Reduktion der anwaltlichen Tätigkeit eingetreten wäre. Somit ist die Prüfung nicht möglich, ob die Kenntnis dieser Umstände einen anders lautenden - nämlich einen von Liebhaberei ausgehenden - Bescheid herbeigeführt hätte.

Soweit der angefochtene Bescheid daher die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Festsetzung der Einkommensteuer für 1999 und 2002 betrifft, war er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Soweit der angefochtene Bescheid daher die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Festsetzung der Einkommensteuer für 1999 und 2002 betrifft, war er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG aufzuheben.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den in § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG angeführten Gründen abgesehen werden. Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den in Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG angeführten Gründen abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt, römisch zwei Nr. 455.

Wien, am 15. Dezember 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007130157.X00

Im RIS seit

11.01.2011

Zuletzt aktualisiert am

09.06.2011

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at