

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 27. März 2013 gegen die Bescheide des FA Grieskirchen Wels vom 26. Februar 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 und gegen die Bescheide vom 07. März 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden gegen die Bescheide vom 26. Februar 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 und gegen die Bescheide vom 07. März 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 (vom 21.09.2010), 2010 (vom 04.07.2011) und 2011 (vom 26.11.2012) wurden vom Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

Mit **Bescheide vom 26.02.2013** wurden vom Finanzamt die Einkommensteuerbescheide hinsichtlich der Jahre 2009 (vom 21.09.2010) und 2010 (vom 04.07.2011) **gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen**. Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.“

Im **neuen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 26.02.2013** wurden zusätzlich zu den bisherigen Einkünften Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund des Lohnzettels des A in Höhe vom 21.720,88 € berücksichtigt.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Hinweise:

Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genauso so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat.

Begründung:

Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.“

Im **neuen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26.02.2013** wurden zusätzlich zu den bisherigen Einkünften Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund des Lohnzettels des A in Höhe vom 47.065,81 € berücksichtigt.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

Gemäß § 10 EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da Sie weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt haben, noch auf die Geltendmachung verzichtet haben, wurde bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 1.503,22 € berücksichtigt. Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe von 60 € ergibt.“

Mit **Bescheide vom 07.03.2013** wurden vom Finanzamt die Einkommensteuerbescheide hinsichtlich der Jahre 2009 (vom 26.02.2013), 2010 (vom 26.02.2013) und 2011 (vom 26.11.2012) **gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen.**

Zur Begründung wurde in den Wiederaufnahmebescheiden hinsichtlich **Einkommensteuer 2009 und 2011** Folgendes ausgeführt:

„Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.“

Zur Begründung wurde im Wiederaufnahmebescheiden **hinsichtlich Einkommensteuer 2010** Folgendes ausgeführt:

„Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil sich eine Änderung bei den progressionswirksamen Transferzahlungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) ergeben hat. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) 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.“

Im neuen **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 07.03.2013** wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund eines geänderten Lohnzettels des A in Höhe vom 27.397,96 €, sowie keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt.

Im neuen **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 07.03.2013** wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund des geänderten Lohnzettels des A in Höhe vom 22.078,63 €, sowie keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt.

Im neuen **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 07.03.2013** wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund des geänderten Lohnzettels des A in Höhe vom 21.856,65 €, sowie keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 27.03.2013 erhob der Bf mit folgender Begründung **Berufung** (jetzt als Beschwerde zu werten) gegen Bescheide vom 26.02.2013 und 07.03.2013 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO:

„1. Der Berufungswerber war bis Oktober 2010 als Rechtsberater im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses beim A mit Dienstort B beschäftigt. Die aus dieser Tätigkeit anfallende Einkommens- bzw. Umsatzsteuer wurde vom Berufungswerber ordnungsgemäß abgeführt. Aufgrund einer beim A durchgeführten GPLA - Prüfung durch die Wiener Gebietskrankenkasse erfolgte eine Umqualifizierung der bisherigen auf Basis eines freien Dienstvertrages erzielten selbständigen Einkünfte des Berufungswerbers als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit. Nach den bis dato vorliegenden Informationen hat der A das Prüfungsergebnis nicht akzeptiert und wird dieser gegen dessen bescheidmäßige Feststellung berufen. Sihin wurde über die Einordnung der Einkünfte aus nicht selbständiger bzw. selbständiger Tätigkeit noch nicht rechtskräftig entschieden. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2009, 2010 und 2011 liegen somit nicht vor. Dies bestätigt auch das Vorgehen der

Abgabenbehörde in D, I, J und K die bei den von der GPLA -... Prüfung ebenfalls betroffenen Rechtsberaterkollegen des Berufungswerbers, sohin bei gleicher Sach- und Rechtslage das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes verneinten.

Beweis: E-Mail der Sachbearbeiterin C des Finanzamtes D vom 15.03.2013, Protokoll der Verhandlung vom 28.02.2013 vor dem Landesgericht E (Seite 2)

2. Aber selbst für den Fall, dass die Voraussetzungen nach § 303 Abs. 4 BAO vorliegen, entbehren die in der Folge festgesetzten Abgabennachforderungen für die Jahre 2009, 2010 und 2011 sowie die Anspruchszinsen für die Jahre 2009 und 2010 jeglicher gesetzlicher Grundlage, ist doch eine direkte Inanspruchnahme des Berufungswerbers als Abgabenschuldner nur unter den hier maßgeblichen Voraussetzungen des § 83 Abs. 3 EStG zulässig. Ein vorsätzliches Zusammenwirken des Berufungswerbers mit dem Dienstgeber erscheint jedoch schon deshalb undenkbar, war es doch der Berufungswerber selbst, der sich im Hinblick auf die mit der Tätigkeit als freier Dienstnehmer in sozial- und arbeitsrechtlicher Hinsicht (ua kein Kranken- und Urlaubsentgelt, keine Sonderzahlungen im Sinne eines 13. und 14. Monatsentgelts) verbundene Schlechterstellung gegenüber echten Dienstnehmern, mit Unterstützung der Arbeiterkammer E um die Richtigstellung des mit dem A abgeschlossenen freien Dienstvertrages bemühte. Hierbei darf angemerkt werden, dass sich der A trotz Intervention der Arbeiterkammer E beharrlich weigerte die Beschäftigung des Berufungswerbers als unselbständige Tätigkeit anzuerkennen. Da eine direkte Inanspruchnahme des Berufungswerbers damit ausscheidet, haftet somit nach Maßgabe des § 82 EStG der A als Dienstgeber für die Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Sollte daher nach rechtskräftigem Abschluss des GPLA - Verfahrens letztlich feststehen, dass der Berufungswerber Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit bezogen hat, so ist im Rahmen der in der Folge vorzunehmenden steuerlichen Rückabwicklung dem Berufungswerber für den in Rede stehenden Zeitraum die bereits abgeführte Einkommenssteuer rückzuerstatten und ist von der Abgabenbehörde der A als Dienstgeber gemäß § 82 EStG für die aushaftende Lohnsteuer heranzuziehen.

Beweis: Mag. F, Rechtsberater der Arbeiterkammer E, pA Arbeiterkammer E

3. Selbst unter der Annahme, dass entgegen den obigen Ausführungen ein Wiederaufnahmegrund vorliegen sollte und eine direkte Inanspruchnahme des Berufungswerbers zulässig wäre, was auf Basis der maßgeblichen Sach- und Rechtslage ausdrücklich bestritten wird, erweist sich die Festsetzung der Einkommenssteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 als unrichtig, wurden doch ua die für diesen Zeitraum ursprünglich erklärten Betriebsausgaben des Berufungswerbers zur Gänze unberücksichtigt gelassen. Sollten daher die Einkünfte nach rechtskräftigen Abschluss des GPLA - Verfahrens endgültig als solche aus unselbständiger Tätigkeit feststehen wird für den Fall, dass die unter Punkt 1. und 2. erhobenen Einwendungen von der Abgabenbehörde verworfen werden, schon jetzt der Antrag gestellt, i.) die ursprünglich erklärten Betriebsausgaben als Werbungskosten anzuerkennen. ii.) die im Brutto Gehalt enthaltenen sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG zu berücksichtigen und iii.) die im Jahre 2011 erzielten Einkünfte, welche auf einen außergerichtlichen Vergleich mit dem A beruhen nach § 67 Abs. 8 EStG zu erfassen (Vergleichssumme EUR 25.000 abzüglich Sozialversicherungsbeiträge von EUR 3.143,35).

Beweis: Vergleich vom 07.11.2011“

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 04.09.2013** wurden die gegenständlichen Berufungen (jetzt Beschwerden) **als unbegründet abgewiesen**.

Begründend wurde vom Finanzamt ausgeführt:

„Die Berufung richtet sich gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2011. Diese Wiederaufnahme wurde unter Berücksichtigung der anzustellenden Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO deswegen verfügt, weil vom Betriebsstättenfinanzamt die Tätigkeit des Berufungswerbers als Rechtsberater bei seinem Auftraggeber bzw. Arbeitgeber als unselbständig ausgeübte Tätigkeit eingestuft wurde und somit Lohnzettel im Sinne des § 84 BAO über die Höhe der erhaltenen Vergütungen ausgestellt bzw. in die Datenbank eingebracht wurden.

In der Berufung gegen den Bescheid über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2010 wird als Begründung vorgebracht, dass der Berufungswerber bis Oktober 2010 als Rechtsberater im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses beim A mit Dienstort B (G) beschäftigt war und nunmehr im Zuge einer durchgeführten Prüfung der Lohnabgaben eine Umqualifizierung der bisher im Rahmen eines freien Dienstvertrages ausgeübten Tätigkeit zu einer zu nichtselbständigen Einkünfte führenden Tätigkeit erfolgte. Gegen diese im Zuge der vorgenommenen Prüfung der Lohnabgaben erfolgte Einstufung der Tätigkeit als im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit, die in weiterer Folge zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt, wurde vom Arbeitgeber (Auftraggeber), dem A, Berufung erhoben und wurde bis jetzt über diese getroffene Prüfungsfeststellung noch nicht rechtskräftig entschieden.

Nach Ansicht des Berufungswerbers würden daher aus diesem Grund - das Fehlen einer rechtskräftigen Entscheidung - die Voraussetzungen für eine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens der Jahre 2009 bis 2011 hinsichtlich Einkommensteuer nicht vorliegen und würde diese Rechtsansicht von anderen Abgabenbehörden (Finanzämter), wo ähnlich gelagerte Feile anhängig wären, vertreten und würden als Beweis dafür ein E-Mail des Finanzamtes D sowie ein Verhandlungsprotokoll vor dem Landesgericht E vom 28.2.2013 vorgelegt.

Über die Berufung wird wie folgt entschieden:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c 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 anderslautender Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH v. 26.7.2000, ZI. 95/14/0094 u.a. Erk); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH v. 21.11.2007, 2006/13/0107 u.a. Erk.).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Später entstandene Umstände sind keine Wiederaufnahmegründe.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 15.12.2010, ZI. 2007/13/0157). Daher können auch Kenntnisse des Lohnabgabenprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (VwGH v. 13.5.1986, ZI. 83/14/0089). Maßgebend ist dabei überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Entscheidend für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren, insbesondere im Zeitpunkt der Bescheiderlassung, der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren - bei richtiger rechtlicher Subsumtion - zu der im nunmehr wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet demnach die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Zweck des § 303 Abs. 4 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art vorliegen und ist es primäres Ziel der Wiederaufnahme, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis herbeizuführen. Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztendlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Im gegenständlichen Fall ist im Zuge einer Prüfung der Lohnabgaben beim Arbeitgeber (A) festgestellt worden, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist bzw. zumindest die Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit überwiegen und somit auch über die ausbezahlten Bezüge zu Recht Lohnzettel im Sinne des § 84 EStG 1988 ausgestellt wurden.

Im anhängigen Berufungsfall kam daher im Einkommensteuerverfahren die Tatsache, dass hinsichtlich der Tätigkeit des Berufungswerbers beim A in den streitgegenständlichen Jahren keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus unselbständiger Arbeit bezogen wurden, erstmals durch die Übermittlung des Prüfungsberichtes vom 21.2.2013 und der in weiterer Folge ausgestellten Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 neu hervor.

Die Tatsache, dass aus der Tätigkeit des Berufungswerbers beim A Einkünfte aus einem Dienstverhältnis erzielt werden und keine selbständigen Einkünfte vorliegen, war im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2009 (ergangen am 21.9.2010), Einkommensteuer 2010 (ergangen am 4.7.2011) und Einkommensteuerbescheid 2011 (ergangen 26.11.2012) nicht bekannt bzw. nicht existent.

Es lagen daher im Zeitpunkt der Erlassung der neuen Sachbescheide im Jahre 2013 existente Tatsachen vor, die später hervorgekommen sind und daher taugliche Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens darstellen. Selbst wenn die bloße Änderungsart der Einkünfte für sich allein keinen Wiederaufnahmsgrund darstellen sollte, so kommen durch diesen Umstand der Änderung der Einkunftsart doch neue Tatsachen hervor, die sich in Bezug auf die Berücksichtigung von Betriebsausgaben (z.B. Fahrtkosten Wohnung- Arbeitsort) bei der Ermittlung der Einkünfte ergeben, weil bei Vorliegen von Einkünften aus unselbständiger Arbeit solche Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur durch ein allfällig zustehendes Pendlerpauschale und den Verkehrsabsetzbetrag berücksichtigt werden können, während bei Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit die tatsächlichen Fahrtkosten als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Für die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens ist es auch ohne Bedeutung, ob gegen die nach einer Lohnabgabenprüfung ergangene Bescheide eine Berufung anhängig geworden ist, weil keine formal rechtliche Bindung zwischen einem Lohnsteuerabzugsverfahren (Arbeitgeber) und einem Einkommensteuerveranlagungsverfahren (Arbeitnehmer) besteht. Das Wohnsitzfinanzamt kann sich der Beweiswürdigung eines Sachverhaltes durch das Betriebsstättenfinanzamt anschließen, kann aber auch eine eigenständige Beweiswürdigung

vornehmen.

So ist auch im streitgegenständlichen Fall durch das Wohnsitzfinanzamt eine eigenständige Beweiswürdigung in der Frage, welcher Einkunftsart die Tätigkeit des Berufungswerbers zuzuordnen ist, vorgenommen worden und ist das Wohnsitzfinanzamt bei seiner Entscheidung unter Würdigung des von der Lohnabgabenprüfung beim Arbeitgeber festgestellten Sachverhaltes zu der Ansicht gelangt, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers als nichtselbständige Tätigkeit einzustufen ist.

Aus diesem Grunde können auch die vorgelegte E-Mail einer für den Berufungswerber unzuständigen Abgabenbehörde bzw. der vorgelegte Auszug aus einer Verhandlung vor dem Arbeits- und Sozialgericht, wo die Frage erörtert wurde, ob die Tätigkeit der Rechtsberater beim A eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit darstellt, nichts zur Lösung der Frage beitragen, da es sich bei diesen Unterlagen nicht um Vorfragen handelt, die bei der Entscheidungsfindung durch das Finanzamt zu berücksichtigen wären.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei dem Umstand, dass nach dem Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide (Einkommensteuer 2009 bis 2011) die Tätigkeit des Berufungswerbers für den A bei eingehender Sachverhaltsprüfung als eine Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses eingestuft wurde, um eine später neu hervorgekommene Tatsache, die eine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zulässt.

Bei der anzustellenden Ermessensübung, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen ist, wurde dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) eingeräumt und können auch die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme nicht mehr bloß als geringfügig beurteilt werden, sodass die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2011 zu verfügen war.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2011 war daher als unbegründet abzuweisen.“

Mit **Schriftsatz vom 11.09.2013 brachte der Bf einen Vorlageantrag** hinsichtlich der gegenständlichen Berufungen (jetzt Beschwerden) ein und führte dazu ergänzend aus:

„1. Die Abgabenbehörde erster Instanz versucht in den oben bezeichneten Berufungsvorentscheidungen Wiederaufnahmegründe nachzuschieben, die den bekämpften Wiederaufnahme- und Sachbescheiden vom 26.02.2013 bzw. 07.03.2013 nicht zu entnehmen waren. Dass bei meinem ehemaligen Dienstgeber A mehr als zwei Jahre nach Beendigung meines Dienstverhältnisses (Ende des Beschäftigungsverhältnisses Anfang Oktober 2010 und zugleich Beginn meiner ausschließlichen Beschäftigung als Rechtsanwaltsanwärter in E) im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben festgestellt worden sein soll, dass bei meiner damaligen Tätigkeit die Merkmale einer unselbständigen Beschäftigung überwiegen würden und ich daher Einkommen aus einer unselbständigen Tätigkeit bezogen hätte, war den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden nicht zu entnehmen. Vielmehr bedurfte es aufwendiger Recherchen meinerseits sowohl bei ehemaligen Rechtsberaterkollegen als auch entsprechender Anfragen bei den zuständigen Behörden um überhaupt Kenntnis von diesen Umständen zu erlangen. Ungeachtet dessen sind mir der Inhalt des Prüfberichtes vom 21.02.2013 und die darin enthaltenen Feststellungen bis dato unbekannt geblieben und wurde ich von der Abgabenbehörde erster Instanz in der

Berufungsvorentscheidung lediglich über die Durchführung einer GPLA beim A und das Vorliegen eines Prüfberichtes informiert.

Der elementare Grundsatz der Wahrung des Parteienghört gilt nach § 115 BAO auch im Abgabenverfahren. Daraus folgt, dass die im Prüfungsverfahren gewonnenen Erkenntnisse (und daraus resultierende Sachverhaltsfeststellungen), soweit sie nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz *für* die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens von Relevanz waren und diese begründen hätten sollen, mir grundsätzlich bereits vor einer *allfälligen Wiederaufnahme* und Erlassung eines geänderten Sachbescheides zwecks Wahrung des Parteienghört zur Kenntnis gebracht werden hätten müssen. Dies schon deshalb, weil diese den Sachverhalt betreffenden, mir nicht bekannte Sachverhaltselemente offensichtlich in einem nicht meine Person betreffenden Prüfungsverfahren gewonnen wurden, und ich damit erstmals Gelegenheit gehabt hätte, mich dazu zu äußern (vgl UFSF, GZ RV/0119-F/08).

Ohne über die im Prüfbericht vom 21.02.2013 enthaltenen Feststellungen betreffend Vorliegen einer unselbständigen Tätigkeit in Kenntnis gesetzt worden zu sein, verweise ich auf das mittlerweile vorliegende Urteil des LG E vom 03.06.2013, mit dem die Leistungsklage einer mit mir gemeinsam tätigen Rechtsberaterkollegin für den hier maßgeblichen Zeitraum mit der Begründung abgewiesen wurde, dass keine unselbständige Tätigkeit vorliege und die Rechtsberater Tätigkeit daher auf Basis eines seien Dienstvertrages erbracht worden sei. Mag auch keine unmittelbare Bindungswirkung von Zivilurteilen im Rahmen eines nach der BAO zu führenden Verfahrens bestehen, so sind angesichts dessen, berechnigte Zweifel an dem der Abgabenbehörde vorliegenden Prüfbericht bzw. an den daraus gewonnenen Erkenntnissen angebracht, bestehen doch in der höchstgerichtlichen Rsp des OGH und des VwGH hinsichtlich der Merkmale, die *für* das Vorliegen einer unselbständigen Tätigkeit sprechen keinerlei Differenzen. Wenngleich es sich bei dem vorgelegten Zivilurteil um eine erstinstanzliche Entscheidung handelt, so kann diesem nicht a priori unterstellt werden, die vom OGH entwickelten Kriterien zur Beurteilung eines Beschäftigungsverhältnisses - die sich von jenen des VwGH nicht unterscheiden - missachtet zu haben. Angesichts dessen wird entgegen der Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz das Vorliegen einer unselbständigen Tätigkeit bestritten und werden die im vorgelegten Urteil des LG E vom 03.06.2013 enthaltenen Ausführungen zum Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses ausdrücklich zum eigenen Vorbringen erhoben.

Beweis: hiermit als *Beilage* ./4 vorgelegtes Urteil des LG E vom 03.06.2013

2. Abgesehen davon erweist sich das Vorgehen der Abgabenbehörde erster Instanz schon deshalb als rechtswidrig, da die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in den Begründungen der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide mit den gegenständlichen Berufungsvorentscheidungen nicht nachholbar ist (Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn 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.

Als Tatsachen ist § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände gemeint. Beweismittel dagegen sind Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung vom Gegeben Sein oder Nichtzutreffen von Tatsachen, letztlich zur Herbeiführung eines Urteils über einen rechtsbedeutsamen Sachverhalt. Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht,

was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Als Beweismittel können daher Urkunden, Datenträger, Sachverständigengutachten, aber auch Aufzeichnungen, Aktenvermerke und Lohnzettel in Betracht kommen. Neu hervorgekommene Tatsachen und neu hervorgekommene Beweismittel sind zwei für sich eigenständig zu beurteilende, jeweils für sich *wirksame, somit für sich völlig selbstständige Wiederaufnahmegründe* (Stoll, BAO, 2924).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhandene Tatsachen oder Beweismittel, die jedoch erst später hervorkommen und im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren. Dem gegenüber bilden neu entstandene Beweismittel keinen Wiederaufnahmegrund. Ist eine Tatsache als solche nicht bekannt gewesen, vermag aber hierüber ein nachträglich zu Stande gekommenes Beweismittel erstmals die erforderliche Sachkenntnis zu verschaffen, so ist das Beweismittel, das den Wiederaufnahmegrund abgeben soll, ungeachtet der neu hervorgekommenen Tatsache nicht neu hervorgekommen und kann nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem Grund des neu hervorgekommenen Beweismittels führen, weil das Beweismittel nicht während des Verfahrens existent war. (Stoll, BAO, 2923).

Entgegen den Darstellungen in den vorliegenden Berufungsvorentscheidungen nannte die Abgabenbehörde erster Instanz in den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden als Wiederaufnahmegrund lediglich die Übermittlung berichtigter oder neuer Lohnzettel. Diese wurden vermutlich nach der in der Berufungsvorentscheidung angeführten GPLA Prüfung vom 21.02.2013 in die Lohnzettelverwaltung der Finanzverwaltung eingespielt. Diese Lohnzettel existierten daher zum Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 noch nicht und sind daher nicht als neu hervorgekommene, sondern als neu entstandene Beweismittel zu beurteilen. Neu entstandene Beweismittel (neu erstellte Lohnzettel) vermögen aber keine tauglichen Wiederaufnahmegründe darzustellen und erweisen sich die bekämpften Wiederaufnahmebescheide schon aus diesem Grund als rechtswidrig (vgl. UFSL GZ RV/0483-L/11). Darüber hinaus hat der UFS bereits wiederholt festgestellt, dass der bloße Hinweis auf übermittelte berichtigte bzw. neue Lohnzettel allein die Wiederaufnahme eines Verfahrens nicht zu begründen vermag, da es andernfalls im Belieben des Finanzamtes läge, eine Berichtigung eines Lohnzettels zu initiieren, und damit automatisch einen Verfahrenstitel zur *Bescheidänderung* zu erhalten (vgl. etwa UFSL, GZ RV/0679-L/09).

Selbst wenn man zur Ansicht gelangen würde, dass sich die Abgabenbehörde erster Instanz in den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden aufgrund der jeweils allgemein gefassten Sprüche entgegen den Ausführungen in der Begründung (neu oder berichtigte Lohnzettel) auch auf neue Tatsachen stützt, kann dies zu keinem anderslautenden Ergebnis führen. Laut Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3, sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen (vgl. auch VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Stützt die Abgabenbehörde laut Bescheidspruch die Wiederaufnahme auf das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel so hat sie die neu hervor gekommenen Tatsachen und Beweise in der Begründung konkret zu bezeichnen und dabei nach hA und Rsp auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054, 18.10.2007, 2002/14/0104, Ritz, Kommentar zur BAO⁴, Tz 3 zu § 307). Dies ist einerseits deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde nach ständiger Judikatur des VwGH bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann und andererseits erst die Begründung den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar macht (VwGH 14.05.1991, 90/14/0262, 12.04.1994, 90/14/0044, 21.6.1994,

91/14/0165, 21.7.1998, 93/14/0187, 0188, 30.11.1999, 94/14/0124). Entgegen diesen Vorgaben sind weder in den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden noch in den geänderten Sachbescheiden nähere Hinweise darüber enthalten, aus welchem Grund es zu einer Berichtigung meiner Lohnzetteldaten gekommen ist bzw. welche neu hervorgekommenen Tatsachen dieser zugrunde liegen (vgl. UFSL, GZ RV/0679-L/09).

Die Pflicht der Behörde zur Begründung ihrer normativen Anordnungen ist eines der wichtigsten Erfordernisse eines rechtsstaatlichen Verfahrens. Inhalt und Ausgestaltung der Begründung haben sich nach stRsp des VwGH am von der Rechtsordnung anerkannten Rechtsschutzinteresse der Partei zu orientieren (VwSlg 6787 A/1965). Bei der Wiederaufnahme eines Einkommensteuerverfahrens betreffend Einkommensteuerbescheide die teilweise vor mehr als drei Jahren in Rechtskraft erwachsen sind, ist das Rechtsschutzinteresse schon naturgemäß hoch und von wesentlicher Bedeutung. Durch die fehlende Begründung der bekämpften Wiederaufnahme« und Sachbescheide bin ich daher auch in meinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzt, welches von mir ausdrücklich geltend gemacht wird. Im gegenständlichen Fall liegt eine in die Verfassungssphäre reichende Mangelhaftigkeit der bekämpften Bescheide vor, da ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren unterlassen und die verfahrensgegenständlichen Bescheide völlig unzureichend und mangelhaft begründet wurden (VfSlg 12.101/1989).

3. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide erweisen sich aber auch deshalb als rechtswidrig, *da die maßgebenden Umstände für die Ermessensübung fehlen*. Diese führen lediglich in ihrer Allgemeinheit auf jeden in Wiederaufnahmsangelegenheiten ergehenden Bescheid übertragbare Formeln an und trägt damit nicht den konkreten individuellen Gegebenheiten Rechnung (vgl. UFSL, GZ RV/0138-L/05).

Die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff Billigkeit die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei *Geringfügigkeit* der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (vgl. VwGH 04.03.2009, 2006/15/0079). Die *Geringfügigkeit* ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensmaßnahme muss nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (vgl. VwGH 12.04.1994, 90/14/0044).

Abgesehen von dem Umstand, dass die den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden zugrundeliegende Ermessensübung mangels eingehender Begründung nicht nachvollziehbar ist, hat es die Abgabenbehörde erster Instanz unterlassen dabei meine rechtlichen Interessen zu berücksichtigen. Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmsgründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen (vgl. VwGH 21.12.1989, 86/14/0180). Dies führt zwar nicht dazu, dass ein Auseinanderklaffen der

steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsaufsicht beruhen, regelmäßig einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegenstehen. Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Umstand jedoch im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinanderzusetzen und ist insbesondere dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen entsprechendes Gewicht beizumessen sein (vgl. VwGH 27.08.1998, 93/13/0023).

Diese Grundsätze wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz völlig außer Acht gelassen. Tatsache ist, dass ich die vom A bezogenen Einkünfte im Vertrauen auf das zu *diesem bestehende* freie Dienstverhältnis korrekt versteuert habe. Die für mich völlig unerwartete Umqualifizierung des ehemaligen Dienstverhältnisses zum A hat zwar keine Auswirkung auf die Höhe dieser Einkünfte. Vor dem Hintergrund der Änderung der Einkunftsart sind allerdings steuerliche Gesamtwirkungen verbunden die zum gegenständlichen Wiederaufnahmegrund - auch angesichts der konkreten Umstände - außer Verhältnis stehen.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere nicht nachvollziehbar, dass bei meinen ehemaligen Rechtsberaterkollegen bei gleicher Sach- und Rechtslage von den jeweils zuständigen Wohnsitzfinanzämtern I, J, D und K entweder von der Wiederaufnahme des Verfahrens gänzlich abgesehen oder unmittelbar nach der Wiederaufnahme des Verfahrens die betreffenden Bescheide wieder aufgehoben wurden.

Beweis: beizuschaffende Einkommenssteuerakte der von der GPLA beim A ebenfalls betroffenen Rechtsberater, Beilage. /1

Gerade der im Rahmen der Ermessensübung geltende Grundsatz - unter Bedachtnahme der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung - der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, verpflichtet die Abgabenbehörde den maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 303 Anm. 35). Diesem Grundsatz wird das gegenständliche Verfahren nicht gerecht. Einerseits ist die Rechtsrichtigkeit der nunmehriger Einordnung meiner Tätigkeit als unselbständige Tätigkeit durch das von mir vorgelegte Urteil des LG E, aber auch durch die von mir *bereits vorgelegte Beilage ./ 1* zutiefst erschüttert, andererseits sind die von der Abgabenbehörde angestellten Berechnungen für die Beurteilung der Geringfügigkeit (keine Berücksichtigung der ursprünglich erklärten Betriebsausgaben als Werbungskosten, keine Berücksichtigung der im Bruttogehalt enthaltenen sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG, keiner Erfassung der im Jahre 2011 erzielten *Einkünfte nach § 67 Abs. 8 EStG*, welche auf einen außergerichtlichen Vergleich mit dem A beruhen) ungeeignet die Wiederaufnahme sachlich zu rechtfertigen. Bei der gebotenen Gesamtbetrachtung der in meinem Fall zu beachtenden Umstände steht das Vorgehen der Abgabenbehörde in offenem Widerspruch zum Normzweck des § 303 BAO, nämlich insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen. Indem dies von der Abgabenbehörde erster Instanz verkannt wurde, hat sie die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide nicht nur mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes sondern auch mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. „

Mit **Vorlagebericht vom 05.12.2013** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Ergänzend führte das Finanzamt insbesondere zum Vorbringen im Vorlageantrag aus:

„Ergänzende Ausführungen der Abgabenbehörde:

Gänzlich unzutreffend ist der Einwand im Vorlageantrag, dass die Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung Wiederaufnahmegründe nachschieben würde, die dem ursprünglichen Wiederaufnahmebescheiden nicht zu entnehmen gewesen wären, nämlich dass die Tätigkeit für den A eine unselbständige Tätigkeit darstellen würde. In allen Bescheiden über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer der Jahre 2009, 2010 und 2011 wurde als Begründung für die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens angeführt, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt und wurde zur näheren Begründung auf die Begründung der im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheide hingewiesen. Aus der Begründung der neu erlassenen Sachbescheide habe eindeutig entnommen werden können, dass erstmals ein Lohnzettel vom A übermittelt wurde und der A erstmals als bezugsauszahlende Stelle in den nach Wiederaufnahme neu erlassenen Abgabenbescheiden aufscheint.

Es ist daher nach Ansicht der Abgabenbehörde der den Wiederaufnahmebescheiden zugrunde gelegte Wiederaufnahmegrund eindeutig zu entnehmen gewesen, nämlich dass die Tatsache neu hervorgekommen ist, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers als Rechtsberater für den A nach einer durchgeführten abgaben behördlichen Prüfung der Lohnabgaben die Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit aufweist.

Auf Grund dieser nachträglich neu hervorgekommenen Tatsachen betreffend Abwicklung des Auftragsverhältnisses ist es in weiterer Folge zur Ausstellung bzw. Übermittlung der neuen Lohnzettels (betreffend Arbeitgeber A) gekommen.

Nur diese dem neu entstandenen Beweismittel zugrunde liegenden Tatsachenfeststellungen *bezüglich Abwicklung* des Auftragsverhältnisses zum A wurden als neu hervorgekommen gewertet.

Auch in der Begründung zur *Berufungsvorentscheidung* wurden nur auf diese bereits dem Erstbescheid zugrunde gelegten Wiederaufnahmegründe Bezug genommen und wurde nur die Begründung dieser nachträglich neu hervorgekommenen Tatsachenfeststellungen präzisiert.

Wenn im Vorlageantrag behauptet wird, dass die erlassenen Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens deswegen rechtswidrig wären, weil die maßgebenden Gründe für die Ermessensübung nicht angeführt worden wären, so ist diesem Einwand zu entgegnen, dass die Ermessensübung schon dahingehend begründet wurde, dass mit der Wiederaufnahme des Verfahrens die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung - nämlich die Erfassung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsberater als unselbständige Einkünfte wegen Übermittlung von *Lohnzetteln durch das Betriebsstättenfinanzamt* - herbeigeführt werden sollte und somit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen sei. Denn bei einer anzustellenden Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Auch können im gegenständlichen Berufungsfall die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig angesehen werden, sodass auch aus diesem Grund die Ermessensabwägung dahingehend zu treffen war, die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen.

In den Bescheiden über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens vom 26.2.2013 betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 bzw. im Bescheid vom 7.3.2013 über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 ist nach Ansicht der Abgabenbehörde eine ausreichende, wenn auch knappe Darstellung zur

Beurteilung des Sachverhaltes, welche Tatsachen bzw. Beweismittel neu hervorgekommen sind, enthalten und daher die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt. Auch ist nach Ansicht der Abgabenbehörde in den Bescheiden eine ausreichende Begründung für die vorgenommene positive Ermessensentscheidung enthalten.

Hinsichtlich der neuerlichen Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheiden vom 7.3.2013 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2009 und 2010 ist nach Ansicht der Abgabenbehörde möglicherweise keine ausreichende Darstellung zur Beurteilung der Frage, welche Tatsachen neu hervorgekommen sind, gegeben, zumal diese neuerlichen Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens nur mehr aus dem Grund vorgenommen wurden, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Vergütungen des A) aus den Besteuerungsgrundlagen herauszunehmen, weil diese Vergütungen im Zuge der am 26.2.2013 verfügten Wiederaufnahme bereits als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit erfasst wurden und somit doppelt in den Besteuerungsgrundlagen enthalten waren und zu diesem Zeitpunkt die Tatsache der Beurteilung der Tätigkeit als Rechtsberater als unselbständige Tätigkeit bereits bekannt war.

Wie mittlerweile in Erfahrung gebracht werden konnte, ist auch beim Arbeitgeber, dem A, ein Berufungsverfahren gegen die bei der durchgeführten Prüfung der Lohnabgaben getroffene Feststellung, nämlich der Einstufung der Tätigkeit der Rechtsberater als Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988, anhängig.

Es besteht zwar keine formal rechtliche Bindung zwischen einem Lohnsteuerabzugsverfahren (Arbeitgeber) und einem Einkommensteuerveranlagungsverfahren und kann das Wohnsitzfinanzamt auch eine eigenständige Beweiswürdigung des Sachverhaltes vornehmen. Faktisch erscheint jedoch eine einheitliche rechtliche Beurteilung der Tätigkeiten angebracht, weshalb es nach Ansicht der Abgabenbehörde zweckmäßig wäre, den Ausgang des vom Arbeitgeber angestregten Berufungsverfahrens betreffend Frage der steuerlichen Einstufung der Tätigkeit der Rechtsberater - ob diese Tätigkeit der Rechtsberater eine selbständige oder aber eine unselbständige Tätigkeit darstellt - abzuwarten.

Sollte der Ausgang dieses vom Arbeitgeber angestregten Rechtsmittelverfahrens zu der Entscheidung führen, dass die Tätigkeit der Rechtsberater als Tätigkeit im Rahmen eines freien Dienstvertrages eingestuft wird, wäre auch im gegenständlichen Berufungsverfahren die Voraussetzungen für die Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens nicht mehr gegeben, da diese Prüfungsfeststellung den alleinigen Wiederaufnahmegrund bildet.“

Mit **Schreiben vom 26.06.2017** wurde vom Finanzamt mitgeteilt, dass mit Erkenntnis vom 30.05.2017, GZ RV/7102636/2014 das Bundesfinanzgericht entschieden hat, dass der A nicht als Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 für die Rechtsberater in Betracht kommt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Hinsichtlich des maßgeblichen Sachverhaltes wird auf den oben dargestellten Verfahrensablauf, insbesondere auf die Ausführungen betreffend die Wiederaufnahmebescheide vom 26.02.2013 und 07.03.2013 verwiesen.

Hinsichtlich der Tätigkeit des Bf in Hinblick auf den A ist Folgendes festzustellen:

Der A hat mit den (vom Bundesminister für H bestellten) Rechtsberatern "Freie Dienstverträge" abgeschlossen und er hat den Rechtsberatern ihre Honorare angewiesen. Sonst hat der A mit den Rechtsberatern nichts zu tun gehabt. Der A hat nicht die Zuteilung der Arbeiten an die Rechtsberater (Erstellung von Einsatzplänen/Zuteilungslisten) vorgenommen, er hatte mit der Protokollierung und Kontrolle ihrer Arbeitszeit (Zeiterfassungsliste) nichts zu tun, er hat die von den Rechtsberatern erstellten Honorarabrechnungen auch nicht auf ihre Richtigkeit hin überprüft. Die Rechtsberater haben ihre Tätigkeit auch nicht in den Räumlichkeiten (und mit den Betriebsmitteln) des A ausgeübt und mussten den A auch nicht von unvorhergesehenen Abwesenheiten in Kenntnis setzen..

Mit **Erkenntnis vom 30.05.2017, GZ RV/7102636/2014** hat das Bundesfinanzgericht entschieden, dass der A nicht als Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 für die Rechtsberater in Betracht kommt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich hinsichtlich des Inhaltes und der Begründung der angefochtenen Bescheide aus dem Akteninhalt und ist diesbezüglich nicht strittig.

Auch die Ausführungen zur Frage, auf welche Art und Weise die Tätigkeit des Bf als Rechtsberater für den A ausgeführt worden ist, ergibt sich aus dem Akt und erscheint nicht als strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe und Aufhebung)

Rechtliche Grundlagen

§ 303 Abs. 1 BAO Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind,

...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 47 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Auf den Zahlungsvorgang als solchen kommt es nicht an; die rein manipulative Tätigkeit ist nicht von Bedeutung. Arbeitgeber ist vielmehr derjenige, zu dessen Lasten der Arbeitslohn gezahlt wird, in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit eingegliedert ist (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 6 zu § 47).

Mit Erkenntnis vom 30.05.2017, GZ RV/7102636/2014 hat das Bundesfinanzgericht entschieden, dass der A nicht als Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 für die Rechtsberater in Betracht kommt.

Da der Bf im gegenständlichen Fall in gleicher Art und Weise seine Tätigkeit als Rechtsberater für den A ausgeübt hat, schließt sich das Bundesfinanzgericht der Rechtsansicht in dem oben genannten Erkenntnis an.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher (zusammengefasst) zu dem Ergebnis, dass der A nicht Arbeitgeber (iSd § 47 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988) des Rechtsberaters gewesen ist. Die Ausübung einzelner Arbeitgeberfunktionen - wie hier die Anweisung der Honorare an den Rechtsberater - begründet nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes noch keine Arbeitgeberstellung (vgl. dazu auch VwGH vom 2. April 2008, Zl. 2007/08/0240). Da der A und die Rechtsberater - abgesehen vom Abschluss der "Freien Dienstverträge" und von der Anweisung der Honorare - nichts miteinander zu tun gehabt haben, stellt sich die Frage, ob die Rechtsberater in die im Unternehmen A bestehenden betriebliche Abläufe (organisatorisch) eingebunden und ob sie dem A gegenüber weisungsgebunden gewesen sind nicht mehr, sodass auf die damit in Zusammenhang stehenden Feststellungen des Finanzamtes bzw. Einwendungen des Bf nicht (mehr) einzugehen war.

Zusammengefasst ergibt somit, dass der Bf in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2009 bis 2011 aus dem freien Dienstvertrag mit dem A **keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** erzielt hat.

Für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist erforderlich, dass sowohl Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, als auch, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Auf Grund der oben dargelegten Ausführungen ist ersichtlich, dass auch die Kenntnis aller Umstände bezüglich der Durchführung des Verhältnisses des Bf zum A keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Auch das Finanzamt führt im ergänzenden Schreiben zum Vorlagebericht aus, dass in dem Falle, dass „der Ausgang dieses vom Arbeitgeber angestrebten Rechtsmittelverfahrens zu der Entscheidung führt, dass die Tätigkeit der Rechtsberater als Tätigkeit im Rahmen eines freien Dienstvertrages eingestuft wird, wäre auch im gegenständlichen Berufungsverfahren die Voraussetzungen für die Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens nicht mehr gegeben, da diese Prüfungsfeststellung den alleinigen Wiederaufnahmegrund bildet.“

Hinsichtlich des Neuhervorkommens von neuen Tatsachen oder Beweismitteln ist noch anzumerken, dass die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheiden vom 07.03.2013 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2009 und 2010 – wie auch das Finanzamt einräumt – keine ausreichende Darstellung beinhaltet, welche Tatsachen neu hervorgekommen sind, da diese neuerlichen Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens nur mehr aus dem Grund vorgenommen wurden, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Vergütungen des A) aus den Besteuerungsgrundlagen herauszunehmen, weil diese Vergütungen im Zuge der am 26.2.2013 verfügten Wiederaufnahme bereits als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit erfasst wurden und somit doppelt in den Besteuerungsgrundlagen enthalten waren und zu diesem Zeitpunkt die Tatsache der Beurteilung der Tätigkeit als Rechtsberater als unselbständige Tätigkeit bereits bekannt war.

Es ist daher zusammenfassend festzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme in allen angefochtenen Fällen nicht vorhanden sind, da auch die Kenntnis aller Umstände bezüglich der Durchführung des Verhältnisses des Bf zum A keine im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte.

Den Beschwerden gegen die Bescheide vom 26. Februar 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 und gegen die Bescheide vom 07.03.2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 war daher gemäß § 279 BAO Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Zur Frage, ob der Bf nichtselbständige Einkünfte erzielt, gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist.

Linz, am 19. April 2022