

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Manfred Sitz, Galvanistraße 2 Tür EG 4, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 11. März 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Februar 2024 betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2017, 2018, 2019, 2020 und 2021 sowie
- Einkommensteuer 2017, 2018, 2019, 2020 und 2021,

jeweils zu Steuernummer ***BF1StNr1***,

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird betreffend die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO vom 09.02.2024 betreffend Einkommensteuer 2017, 2018, 2019, 2020 und 2021 Folge gegeben und es werden diese angefochtenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

II. beschlossen:

Die Beschwerde betreffend die Einkommensteuerbescheide 2017, 2018, 2019, 2020 und 2021 vom 09.02.2024 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 278 BAO als gegenstandslos geworden erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Zuge einer durchgeführten Betriebsprüfung wurde die erklärte gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers (in der Folge: „Bf.“), Erbringung von Dienstleistungen in der Land und Forstwirtschaft, für den Prüfungszeitraum 2017 - 2021 von der belangten Behörde als Liebhaberei eingestuft. Die entsprechenden Bescheide über die amtswegige **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend die Einkommensteuer 2017 - 2021 vom 09.02.2024** wurden am 09.02.2024 zugestellt und wie gleichlautend folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

2. Eine **Niederschrift vom 01.02.2024**, welche nach Angaben in der Niederschrift vom Prüfer mit dem Bf. erfolgt sei, enthält als einzigen „Gegenstand der Amtshandlung“: *„In der Niederschrift wird auf den beigelegten Bericht verwiesen“*.

3. Im **Betriebsprüfungsbericht vom 01.02.2024** ist unter dem Punkt **„Feststellungen“** vermerkt:

„Tz. 1 Liebhaberei „Landwirtschaftliche Dienstleistungen“

Im Zuge der gegenständlichen Betriebsprüfung wurde für den prüfungsgegenständlichen Zeitraum 2017-2021 ihre gewerbliche Tätigkeit, Erbringung von Dienstleistungen in der Land und Forstwirtschaft, als Liebhaberei gem. Liebhabereiverordnung betrachtet.

Der von Ihnen bewirtschaftete Betrieb hatte mit Betriebseröffnung 2014 laufend und bis dato negative Betriebsergebnisse erzielt. Abzüglich der Anlaufjahre 2014, 2015 und 2016 hatte der Gewerbebetrieb bis zum Jahr 2021 einen Verlust von insgesamt 74.081,22 Euro erzielt. Nach Rücksprache mit dem Steuerpflichtigen, bei der Betriebsbesichtigung vom 12.10.2023, und bei der Betrachtung der bisherigen wirtschaftlichen Entwicklung kann nicht von einem positiven Betriebsergebnis ausgegangen werden. Es erfolgt somit eine Einstufung des Gewerbebetriebs als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung. Es handelt sich somit um keine steuerlich relevante Einkunftsquelle. Der Verlust aus Gewerbebetrieb kann daher nicht berücksichtigt werden.“

Unterhalb dieses Textes finden sich tabellarisch aufgelistet die ziffernmäßigen steuerlichen Auswirkungen. Weitere Tz sind im Bericht nicht enthalten.

In diesem BP-Bericht findet sich auf Seite 4 (Seite 3 laut der aufgedruckten Zählung des Dokuments) nach der Überschrift „Prüfungsabschluss“ folgender Text:

„Schlussbesprechung

Auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung wurde am 24.1.2024 verzichtet.“

5. Die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2017-2021 vom 09.02.2024 wurden am 09.02.2024 zugestellt und jeweils wie folgt begründet:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Der Einkommensteuerbescheid 2021 vom 09.02.2024 enthielt zudem folgenden weiteren Begründungstext:

*„Den Kindermehrbetrag haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Tarifsteuer übersteigt den maßgeblichen Betrag. Der Familienbonus Plus kann für das Kind mit der Sozialversicherungsnummer/mit dem Geburtsdatum ***1*** nicht berücksichtigt werden. Sie sind nicht anspruchsberechtigt, weil nach den uns vorliegen den Daten für dieses Kind der gesetzliche Unterhalt (Alimente) für das gesamte Veranlagungsjahr im vollen Umfang geleistet wurde. Anspruchsberechtigt ist neben der /dem Unterhaltszahler/in nur die/der Familienbeihilfenbezieher/in.“*

6. Mit Eingabe vom 11.03.2024 brachte der Bf. durch seinen ausgewiesenen Vertreter via FinanzOnline die verfahrensgegenständliche **Beschwerde** gegen die Wiederaufnahmebescheide 2017 - 2021 sowie gegen die Sachbescheide zur Einkommensteuer 2017 - 2021 ein:

„1. Antrag:

Wir stellen den Antrag, die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren mangels Wiederaufnahmegrund aufzuheben, und folglich die erlassenen Einkommensteuerbescheide 2017-2021 aufzuheben. Die Veranlagungen sind somit entsprechend den rechtskräftigen Bescheiden mit Stand vor der Außenprüfung zu belassen, und die Bescheide über die Anspruchszinsen aufzuheben.

2. Begründung:

Der Steuerpflichtige bietet mittels eigener Maschinen gewerblich Erntedienstleistungen für Landwirte an. Diese Tätigkeit wird durch Direktkontakt zu potentiellen Kunden, Empfehlungsmarketing und nicht zuletzt mittels eigener Internetseite beworben. Die eingesetzten Maschinen (va ein Traktor und eine Rundballenpresse), deren Anschaffungskosten und Abschreibungen waren dem Finanzamt aufgrund der als Beilagen zu den Erklärungen jährlich übermittelten Anlageverzeichnisse im Zeitpunkt der Erstveranlagungen bekannt. Ebenso waren die damit erzielten Erlöse und erlittenen Verluste den jeweiligen Einkommensteuererklärungen zu entnehmen.

Im Bericht über die Außenprüfung 2017-2021 vom 10.2.2024 wurde die Tätigkeit „Landwirtschaftliche Dienstleistungen“ des Steuerpflichtigen aufgrund der vorliegenden Verluste und einer Betriebsbesichtigung als Liebhaberei gem. Liebhabereiverordnung betrachtet. In der Folge wurden die Verfahren gem § 303 BAO wiederaufgenommen und die Verluste aus dem Betrieb landwirtschaftliche Dienstleistungen in den Einkommensteuerbescheiden nicht berücksichtigt. Die Bescheide über die Wiederaufnahme verweisen in ihren Begründungen lediglich auf „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

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. (VwGH 18.10.2007 2002/14/0104)

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgeführt hat, dient die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung zu beseitigen. Eine neue rechtliche Würdigung eines bekannten Sachverhaltes vermittelt daher keine Berechtigung zur Wiederaufnahme von (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren nach dem Neuerungstatbestand. (VwGH 21.12.2012 2009/17/0199)

Die Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei berechtigt idR nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens, weil die bloße rechtliche Würdigung der Umstände nicht als neue Tatsache oder Beweismittel gilt (VwGH 17.12.01, 95/14/0010) zit. in Jakom EStG 2023 § 2 Rz 288.

Der Prüfer hätte neben der vorgenommenen Darstellung des Wissenstandes des Finanzamtes im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides, vor allem jene konkreten Sachverhaltselemente und Umstände aufzeigen müssen, die im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sind.... (UFS 07.12.2012, RV/0401-1/09).

Weder den Wiederaufnahmebescheiden noch dem Bericht über die Außenprüfung sind konkrete Gründe für die Wiederaufnahme (insbesondere neue Tatsachen die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vorhanden, der Behörde aber nicht bekannt waren) zu entnehmen. Es handelt sich somit nur um eine rückwirkende rechtliche Beurteilung bekannter Tatsachen. Auch die Einschätzung des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Außenprüfung im Herbst 2023, dass die bereits erlittenen Verluste pro futuro nur mehr schwer ein positives Gesamtergebnis erwarten lassen, mag daran nichts ändern, dass für die gegenständlichen Jahre keine Liebhaberei Vorgelegen hat und die Gründe für eine Wiederaufnahme schlicht fehlen.

3. Anträge betreffend das Verfahren:

Weiters beantragen wir die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO.“

5. In Bezug auf die Begründung der Beschwerde zu den Einkommensteuerbescheiden erließ die Behörde folgenden **Mängelbehebungsauftrag vom 21.03.2024 mit Frist bis zum 30.04.2024:**

„Fehlen eines Inhaltserfordernisses

Sonstiges, und zwar: Die Begründung, in welchen Punkten die angeführten Einkommensteuerbescheide angefochten werden bzw. welche Änderungen begehrt werden.

Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Österreich - Dienststelle Gmunden Vöcklabruck gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 30.04.2024 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen.“

6. Der Bf. antwortete binnen offener Frist mit folgendem **Schreiben vom 30.4.2024 via FinanzOnline:**

- *„Wie bereits telefonisch kurz erläutert sind die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 - 2021 bloße Ergänzung zu den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren 2017 - 2021. Weder im Betriebsprüfungsbericht noch in den Bescheiden über die Wiederaufnahmen ist auch nur eine einzige neu hervor gekommene Tatsache enthalten. Es erfolgte durch die Außenprüfung lediglich eine neue rechtliche Beurteilung aufgrund bereits bekannter Tatsachen. Da keine Gründe für die Wiederaufnahme bestehen sind somit die Bescheide über die Wiederaufnahme und in der Folge die Einkommensteuerbescheide 2017 - 21 aufzuheben.*
- *Im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 9.2.2024 fehlt darüber hinaus der in der Erklärung vom 20.2.2023 beantragte und im Erstbescheid vom 3.3.2023 als Kindermehrbetrag gewährte Familienbonus Plus.*

- *Im Sinne der Prozessökonomie beantragen wir die Aussetzung der Beschwerden gem. § 271 BAO über die Einkommensteuer bis zur Entscheidung über die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmen.*
- *Die Einkommensteuererklärung 2022 wurde bereits im Sinne der Außenprüfung ohne den als Liebhaberei gewerteten Betrieb „Landwirtschaftliche Dienstleistungen“ eingereicht.“*

7. Die Beschwerde betreffend die **Wiederaufnahmebescheide** vom 09.02.2024 wurde mit der **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.05.2024, zugestellt am 21.05.2024, als unbegründet **abgewiesen** und dies wie folgt begründet:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn unter Anderem Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge gehabt hätte.

Maßgebend ist, ob der Behörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Sie beeinspruchen die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, dass eine neue rechtliche Würdigung eines bekannten Sachverhaltes nicht zur Wiederaufnahme berechtige.

Ferner berechtige die Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei in der Regel nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens.

Der Prüfer hätte vielmehr den Wissenstand der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides, und die Umstände, die im Zuge des Verfahrens neu hervorgekommen seien, aufzeigen müssen. Weder den Wiederaufnahmebescheiden, noch dem Bericht über die Außenprüfung seien konkrete Gründe für die Wiederaufnahme zu entnehmen.

Im Prüfbericht vom 10. Februar 2024 wurde vom Prüfer angeführt, dass die Feststellungen der TZ 1 zur Wiederaufnahme des Verfahrens führten (berechtigen).

TZ 1 besagt im Wesentlichen, dass nach Rücksprache mit dem Steuerpflichtigen bei der Betriebsbesichtigung vom 12.10.2023 und Betrachtung der bisherigen wirtschaftlichen Entwicklung nicht von einem positiven Betriebsergebnis ausgegangen werden könne, weshalb es sich bei der Tätigkeit um keine steuerlich relevante Einkunftsquelle handle.

Der Ansicht, dass der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bereits sämtliche Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien und die Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei nicht zur Wiederaufnahme berechtige, kann nicht gefolgt werden.

Bei Einreichung der Steuererklärungen wurden weder die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, noch ein Anlageverzeichnis eingebracht. Alleine aus diesem Grund sind die genauen Zahlen, die zur Feststellung der Nichteinkunftsquelleneigenschaft geführt haben, erst im Zuge der Betriebsprüfung zutage getreten. Art und Umfang der tatsächlichen Nutzung des Traktors für geschäftliche Zwecke, und die möglichen - durch die Konkurrenz im Tätigkeitsbereich gedrückten - Gewinnmargen wurden ebenso erst durch das Gespräch bei der Betriebsbesichtigung bekannt.

Des Weiteren wurde im Gespräch deutlich, dass der Traktor nur vereinzelt für geschäftliche Zwecke genutzt wurde.

Auf Grund der oben angeführten Umstände erfolgten die Wiederaufnahmen des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2017, 2018, 2019, 2020 und 2021 zu Recht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

8. Die Beschwerde betreffend die **Einkommensteuerbescheide 2017, 2018, 2019 und 2020** wurde mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 10.05.2024**, zugestellt am 10.05.2024, als unbegründet **abgewiesen** und dies jeweils wie folgt begründet (die entsprechend korrekten Veranlagungsjahre sind in den Bescheiden korrekt angeführt):

„Laut Mängelbehebungsauftragsbeantwortung vom 30.4.2024 sei die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 als Ergänzung zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt.

Die Begründung im Schreiben vom 30.4.2024 betrifft im Wesentlichen wiederum das Wiederaufnahmeverfahren. Da nach Ansicht des Beschwerdeführers keine Gründe für die Wiederaufnahme bestünden, sei der Bescheid über die Wiederaufnahme und in Folge der Einkommensteuerbescheid aufzuheben. Die Aussetzung der Beschwerden gemäß § 271 BAO über die Einkommensteuer werde bis zur Entscheidung der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmen beantragt.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2017 wurde mit Bescheid vom 7.5.2024 abgewiesen. Die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 271 BAO ist daher nicht mehr erforderlich.

Da mit Mängelbehebung vom 30.4.2024 keine Begründung beziehungsweise keine aus reichende Begründung erfolgte, war die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.“

9. Die Beschwerde vom 11.03.2024 gegen den **Einkommensteuerbescheid 2021** vom 09.02.2024 wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10.05.2024** als unbegründet **abgewiesen** und dies wie folgt begründet:

„Bezüglich des Antrages auf Aussetzung gemäß § 271 BAO in Bezug auf die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 und der Beurteilung der Tätigkeit "landwirtschaftliche Dienstleistungen" wird auf die Begründungen zu den Einkommensteuerbescheiden (Beschwerdevorentscheidungen) der Vorjahre verwiesen.

*Mit Mängelbehebung vom 30.4.2024 beantragen Sie die Gewährung des Familienbonus Plus für ***Sohn***.*

*Laut Aktenlage vermittelt ***Sohn*** einen Unterhaltsabsetzbetrag. Die Unterhaltszahlungen wurden ganzjährig geleistet. Somit sind die Familienbeihilfenbezieherin (laut Aktenlage ***2***) und der Unterhaltsleister anspruchsberechtigt, nicht aber der Beschwerdeführer.*

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

10. Dagegen richtet sich der gegenständliche **Vorlageantrag vom 06.06.2024**, in welchem zudem begründend ausgeführt wurde:

„Betreffend der Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Insbesondere enthalten weder die Bescheide über die Wiederaufnahme noch der Bericht über die Außenprüfung eine einzige konkrete Tatsache die neu hervorgekommen wäre.

Die Wiederaufnahmebescheide sind somit mangels Wiederaufnahmegrund aufzuheben. Die ohne rechtsgültige Wiederaufnahme erlassenen Einkommensteuerbescheide sind folglich ebenso aufzuheben.“

11. Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht vom 23.07.2024** zur Entscheidung vor und gab folgende **Stellungnahme** ab:

„Im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung stellte die Abgabenbehörde erstmals fest, dass es sich bei der Tätigkeit des Beschwerdeführers um keine steuerlich relevante Einkunftsquelle handelt. Die detaillierten Umstände der Tätigkeit sowie die damit verbundenen Erträge und Aufwendungen wurden erst durch die abgabenbehördliche Prüfung ersichtlich. Diese neu bekanntgewordenen Umstände stellen einen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs 1 lit. b BAO dar.

Der VwGH hat in vergleichbaren Fällen die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Zwecke der Liebhabereibeurteilung zugelassen, selbst wenn im Erstverfahren bereits Verluste offengelegt wurden. Entscheidend war dabei, dass die spezifischen Umstände der Tätigkeit

und die damit verbundenen Aufwendungen der Finanzbehörde erst durch die Außenprüfung bekannt wurden und für die Beurteilung der Liebhaberei wesentlich waren (vgl. VwGH Ra 2018/15/0097).

Im vorliegenden Fall wurde, wie im Bericht unter Tz 1 angeführt, durch die abgabenbehördliche Prüfung, insbesondere durch die Betriebsbesichtigung und die Gespräche mit dem Bf., festgestellt, dass die Geschäfte nicht so profitabel waren wie erwartet. Die hohe Konkurrenz führte zu einem Preiskampf und somit zu sinkenden Gewinnmargen. Zudem sind die Aufwendungen für die Wartung des Traktors nicht unbeachtlich. Unter Berücksichtigung dieser durch die Außenprüfung gewonnen Umstände und bei Betrachtung der bisherigen wirtschaftlichen Entwicklung kann nicht von einem positiven Betriebsergebnis ausgegangen werden. Es erfolgte daher eine Einstufung des Gewerbebetriebs als Liebhaberei iSd. § 2 Abs 1 LVO iVm. § 3 LVO.

Erst durch die detaillierte Überprüfung und die damit verbundenen Erkenntnisse über die Art und Weise der Geschäftstätigkeit des Bf. wurde der Behörde das volle Ausmaß bekannt. Diese neuen Erkenntnisse berechtigten die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

11.1 Dazu legte die belangte Behörde zunächst einen BP-Bericht vom 10.02.2024 vor, welcher auf Seite 4 (Seite 3 laut der aufgedruckten Zählung des Dokuments) im Unterschied zum BP-Bericht vom 01.02.2024 (welcher erst im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 01.08.2024 vorlegt wurde) nach der Überschrift „Prüfungsabschluss“ folgenden, umfangreicheren Text enthält:

„Schlussbesprechung

Auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung wurde am 24.1.2024 verzichtet.

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume sind Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2017	Tz 1
Einkommensteuer	2018	Tz 1
Einkommensteuer	2019	Tz 1
Einkommensteuer	2020	Tz 1

Einkommensteuer	2021	Tz 1
-----------------	------	------

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

12. Mit Beschluss vom 24.07.2024 wurde

- der Bf. aufgefordert, zur Frage Stellung zu nehmen, ob hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2017, 2018, 2019 und 2020 dem Mängelbehebungsauftrag vom 21.03.2024 fristgerecht nachgekommen wurde (Nachweis, dass betreffend diese Einkommensteuerbescheide eine inhaltliche Beschwerdebegründung fristgerecht nachgereicht wurde),
- der Bf. betreffend die Einkommensteuer 2021 befragt, ob das Beschwerdebegehren betreffend Familienbonus Plus das Beschwerdebegehren aufrecht erhalten werde,
- dem Bf. Gelegenheit eingeräumt, zum Vorlagebericht der belangten Behörde Stellung zu nehmen,
- die belangte Behörde aufgefordert, zur Frage Stellung zu nehmen, ob hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2017, 2018, 2019 und 2020 dem Mängelbehebungsauftrag vom 21.03.2024 fristgerecht nachgekommen wurde und entsprechende Dokumente vorzulegen,
- die belangte Behörde aufgefordert, den vollständigen Betriebsprüfungsakt (allenfalls in Kopie) vorzulegen (und für den Fall, dass ein Protokoll der Betriebsbesichtigung vom 12.10.2023 bzw. andere für die Wiederaufnahme des Verfahrens relevanten Dokumente vorliegen sollten, auch diese),
- die belangte Behörde aufgefordert, anzuführen, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen die Wiederaufnahmen gestützt wurden und werden und woraus sich dies anhand der erlassenen Wiederaufnahmebescheide ableiten lasse.

13. In der Stellungnahme vom 01.08.2024, eingelangt am 05.08.2025, gab die belangte Behörde an, dass vom Bf. keine entsprechende inhaltliche Begründung für die Anfechtung der Einkommensteuerbescheide nachgereicht worden sei und sämtliche Unterlagen dazu bereits vorgelegt worden seien. Betreffend die bekämpfte Wiederaufnahmen führt die belangte Behörde aus wie folgt:

„In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wird auf die durchgeführte Außenprüfung und die damit getroffene Feststellung verwiesen, was bedeutet, dass es sich dabei um für die Behörde neue Tatsachen handelt. Sowohl die über die Außenprüfung aufgenommene Niederschrift als auch der dazugehörige Bericht werden in der Begründung

mittels Verweis herangezogen. In der Niederschrift wird auf den Bericht verwiesen. Der Bericht enthält eine Textziffer (Tz. 1), welche sich mit der Thematik der Liebhaberei befasst und, da es die einzige Textziffer im Bericht ist, die für die Wiederaufnahme relevante neue Tatsache sein muss. Die Begründung lässt sich somit aus den Verweisen zum Bericht herleiten.

In der Tz 1 wird ausgeführt, dass die gewerbliche Tätigkeit im Zuge der durchgeführten Außenprüfung als Liebhaberei eingestuft wurde. Begründend wird auf die fortlaufenden negativen Ergebnisse sowie auf die im Rahmen der Außenprüfung erhobenen Tatsachen verwiesen. Diese Tatsachen wurden u.a. nach Rücksprache mit dem Steuerpflichtigen bei der Betriebsbesichtigung festgestellt. Sollte aus dem Inhalt nicht eindeutig hervorgehen, welche Punkte genau zur Einstufung als Liebhaberei geführt haben, wurde dies in der Beschwerdeentscheidung klar und detailliert dargelegt.

Aus der Textziffer 1 und in weiterer Folge iVm. der Beschwerdeentscheidung vom 21.05.2024 geht somit hervor, dass diese Feststellung aufgrund der durchgeführten Außenprüfung getroffen wurde, was bedeutet, dass sie der Behörde neu bekannt wurde und somit zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte. Die Einstufung als Liebhaberei konnte erst im Zuge der durch die Außenprüfung getroffenen Feststellungen erfolgen.

Diese Ausführungen, zusammen mit der weiteren Begründung im Wiederaufnahmebescheid, bestätigen, dass die Wiederaufnahme der Jahre 2017 - 2021 zu Recht erfolgte.

Anmerkung: Sämtliche im BP-Archiv vorhandene Dokumente sowie ein Gedächtnisprotokoll des Prüfers werden übermittelt.“

Mit dieser Stellungnahme vom 01.08.2024 legte die belangte Behörde auch (erstmalig) folgende Dokumente vor:

13.1. Die Niederschrift vom 01.02.2024, in welcher als einziger „Gegenstand der Amtshandlung“ angeführt ist: „In der Niederschrift wird auf den beigelegten Bericht verwiesen.“

13.2. Betriebsprüfungsbericht vom 01.02.2024. Dieser gleicht in allen wesentlichen Punkten dem BP-Bericht vom 10.02.2024, allerdings fehlen dessen auf eine Wiederaufnahme formelhaft beziehenden Passagen, die nach der Überschrift „Prüfungsabschluss“ und nach dem Text „Schlussbesprechung Auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung wurde am 24.1.2024 verzichtet.“ mit der Überschrift „Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO“ folgen (vgl. Punkt 11.1.).

14. Die Stellungnahme der belangten Behörde wurde dem Bf. mit **Beschluss vom 16.08.2024** zur Stellungnahme bis zum 04.10.2024 weitergeleitet und im Hinblick auf den Unterhaltsabsetzbetrag betreffend die Einkommensteuer 2021 aufgefordert, entsprechende

Unterlagen vorzulegen, sollte das diesbezügliche Beschwerdebegehren aufrecht erhalten werden.

15. In der **Stellungnahme des Bf. vom 01.10.2024** gab die steuerliche Vertretung des Bf. an, dass das Beschwerdebegehren betreffend den Familienbonus Plus nicht aufrecht erhalten werde. Betreffend die bekämpfte Wiederaufnahme wurde Folgendes vorgebracht:

„Auch die Stellungnahmen des Finanzamtes enthalten keinen Hinweis auf eine konkrete Tatsache, die neu hervorgekommen wäre. Das Gedächtnisprotokoll zur Betriebsbesichtigung vom 13.09.2023 enthält zudem eine Reihe von Feststellungen, die für einen Gewerbebetrieb und gegen die Liebhabereivermutung sprechen:

Insbesondere

- *der Optimismus hinsichtlich der Gewinnerzielung*
- *die investierte Zeit und Ressourcen in die Nutzung des Traktors für geschäftliche Zwecke*
- *Erst im Laufe der Zeit wurde festgestellt, dass dieses Geschäft nicht so profitabel war wie ursprünglich erhofft*
- *Hohe Konkurrenz*
- *Preiskampf, der Gewinnmargen drückt*
- *Kostspielige Wartung des Traktors*

sind allesamt auch für eine gewerbliche Tätigkeit nicht untypisch und sprechen somit gegen die Qualifikation als Liebhaberei.

Die Verluste, Erlöse und Abschreibungen sowie sonstigen Aufwendungen aus der Tätigkeit waren der Behörde aus den Steuererklärungen bekannt. Die Abschreibungen der einzelnen Maschinen waren der Behörden zumindest für die Jahre 2020 und 2021 aufgrund der eingereichten Einnahmen Ausgaben Rechnungen samt detailliertem Anlageverzeichnis (eingereicht via Finanzonline am 20.2.2023 für 2021 und am 24.1.2022 für 2020) bekannt.

Abgesehen von den immer bekannten Verlusten ist weder den gegenständlichen Bescheiden noch dem Bericht bzw. dem Gedankenprotokoll über die Außenprüfung, noch dem Vorlagebericht oder der Stellungnahme der Behörde ein konkretes Sachverhaltselement zu entnehmen, das überhaupt für die Einstufung als Liebhaberei spricht. Es liegt somit lediglich eine rückwirkende rechtliche Beurteilung eines bekannten Sachverhalts vor, die nicht zur Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens berechtigt. (VwGH 21.12.2012 2009/17/0199). Demzufolge liegen auch keine bisher unbekannten, entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058) vor, die der Behörde erst durch die Außenprüfung bekannt geworden wären.“

16. Mit **Beschluss vom 16.10.2024**, zugestellt am 17.10.2024, wurde der belangten Behörde die **Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 01.10.2024 übermittelt** und Gelegenheit eingeräumt, binnen sechs Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses dazu Stellung zu nehmen.

17. Mit **Eingabe vom 30.10.2024**, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 05.11.2024, zog der Bf. die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

18. Die **belangte Behörde** gab zum Beschluss vom 16.10.2024 **bislang keine Stellungnahme** ab.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Zuge einer durchgeführten Betriebsprüfung wurde die erklärte gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers (in der Folge: „Bf.“) betreffend die Erbringung von Dienstleistungen in der Land- und Forstwirtschaft für den Prüfungszeitraum 2017 - 2021 von der belangten Behörde als Liebhaberei eingestuft. Die entsprechenden Bescheide über die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend die Einkommensteuer 2017 - 2021 vom 09.02.2024 wurden am 09.02.2024 zugestellt und gleichlautend wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Eine Niederschrift vom 01.02.2024, welche vom Prüfer mit dem Bf. aufgenommen wurde, verweist auf den „beigelegten Bericht“.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 01.02.2024 ist unter dem Punkt „Feststellungen“ vermerkt:

„Tz. 1 Liebhaberei „Landwirtschaftliche Dienstleistungen“

Im Zuge der gegenständlichen Betriebsprüfung wurde für den prüfungsgegenständlichen Zeitraum 2017-2021 ihre gewerbliche Tätigkeit, Erbringung von Dienstleistungen in der Land und Forstwirtschaft, als Liebhaberei gem. Liebhabereiverordnung betrachtet.

Der von Ihnen bewirtschaftete Betrieb hatte mit Betriebseröffnung 2014 laufend und bis dato negative Betriebsergebnisse erzielt. Abzüglich der Anlaufjahre 2014, 2015 und 2016

hatte der Gewerbebetrieb bis zum Jahr 2021 einen Verlust von insgesamt 74.081,22 Euro erzielt. Nach Rücksprache mit dem Steuerpflichtigen, bei der Betriebsbesichtigung vom 12.10.2023, und bei der Betrachtung der bisherigen wirtschaftlichen Entwicklung kann nicht von einem positiven Betriebsergebnis ausgegangen werden. Es erfolgt somit eine Einstufung des Gewerbebetriebs als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung. Es handelt sich somit um keine steuerlich relevante Einkunftsquelle. Der Verlust aus Gewerbebetrieb kann daher nicht berücksichtigt werden.“

Unterhalb dieses Textes finden sich tabellarisch aufgelistet die ziffernmäßigen steuerlichen Auswirkungen. Weitere Tz sind im Bericht nicht enthalten.

In diesem BP-Bericht findet sich auf Seite 4 (Seite 3 laut der aufgedruckten Zählung des Dokuments) nach der Überschrift „Prüfungsabschluss“ weiters noch folgender Text:

„Schlussbesprechung

Auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung wurde am 24.1.2024 verzichtet.“

Weitere Ausführungen zur erfolgten Wiederaufnahme enthält dieser Bericht nicht.

Die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2017-2021 vom 09.02.2024 wurden am 09.02.2024 zugestellt und jeweils wie folgt begründet:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Im Zeitpunkt der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide lag keine Dokumentation der im BP-Bericht erwähnten Betriebsbesichtigung vom 12.10.2023 vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und im Folgenden nicht näher darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteienvorbringen.

Ob die getroffenen Formulierungen in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide und deren Verweise Tatsachen oder rechtliche Würdigungen beschreiben, ist eine Rechtsfrage und daher im Rahmen der rechtlichen Würdigung und nicht im Rahmen der Beweiswürdigung zu behandeln.

Die belangte Behörde legte zunächst mit der Beschwerdevorlage vom 23.07.2024 einen Betriebsprüfungsbericht vom 10.02.2024 vor. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 01.08.2025, eingelangt am 05.08.2024, legte die belangte Behörde ohne diesbezüglicher

näherer Erläuterung auch einen BP-Bericht vom 01.02.2024 vor, welcher mit jenem vom 10.02.2024 in allen entscheidungsrelevanten Bereichen übereinstimmt, allerdings im Kapitel „Prüfungsabschluss“ nach dem Hinweis auf den Verzicht auf die Abhaltung der Schlussbesprechung keine weiteren Angaben enthält. Der BP-Bericht vom 10.02.2024 enthält die im Verfahrensgang geschilderten Textabschnitte mit der Überschrift „Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO.“

Da sich, wie die untenstehende rechtliche Beurteilung ergibt, auch darin keine Sachverhaltsfeststellungen finden (sondern lediglich die formelhafte, allgemeine Wiederaufnahmebegründung sowie der Verweis auf die Tz 1), konnte die Frage, welcher der beiden Berichte nun der an den Bf. tatsächlich versendete war oder ob der Bf. schlussendlich auch beide Berichte erhielt, dahingestellt bleiben. Die mit der Vorhaltsbeantwortung vom 01.08.2025 erfolgte Übermittlung einer mit 01.02.2024 datierten Niederschrift des Prüfers, welche nach Angaben in der Niederschrift mit dem Bf. erfolgt sei und als einzigen Gegenstand der Amtshandlung *„In der Niederschrift wird auf den beigelegten Bericht verwiesen.“* enthält, lässt allerdings den naheliegenden Schluss zu, dass zumindest der Bericht in der Fassung vom 01.02.2024 an den Bf. übermittelt wurde, der die oben genannten Passagen nicht enthält.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 303 BAO (Bundesabgabenordnung) in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

„(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

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

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.“

§ 307 Abs. 3 BAO idF BGBl. I Nr. 20/2009 lautet:

„Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.“

3.1.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Sind sowohl Wiederaufnahmebescheide, als auch die im Zuge dessen neu erlassenen Sachbescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 22.05.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004; 02.09.2009, 2005/15/0031; 28.02.2012, 2009/15/0170; 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

Im Falle der nicht erfolgten Mängelbehebung (siehe Verfahrensgang) tritt mit fruchtlosem Ablauf der gesetzten Frist zur Mängelbehebung ex lege die Rechtsfolge der Fiktion der Zurücknahme der Beschwerde ein, welche mit Bescheid bzw. Beschluss durch Erklärung der Gegenstandslosigkeit der Beschwerde dokumentiert wird. Da allerdings, wie sich noch zeigen wird, der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Rechnung getragen und dieser stattgegeben wird, fallen bereits aus diesem Grund diese angefochtenen Einkommensteuerbescheide bereits gemäß § 307 Abs. 3 BAO rückwirkend weg, sodass für eine (zusätzliche) Gegenstandsloserklärung der dagegen gerichteten Beschwerde aufgrund der (allenfalls zeitlich erst später mit Fristablauf wirksamen) Zurücknahmefiktion betreffend die Einkommensteuerbescheide 2017-2020 vom 09.02.2024 im konkreten Fall kein Raum bleibt. Dass dies für den Beschwerdeführer im Ergebnis wohl keinen Unterschied macht, zeigen die untenstehenden Absätze.

Strittig war zunächst, ob die belangte Behörde zur beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2017-2021 berechtigt war.

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen (VwGH 21.12.2012,

2009/17/0199). Gemeint sind dabei Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006). Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine derartigen Tatsachen (VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Diese sind im Wiederaufnahmebescheid anzuführen und (nur) diese sind im Beschwerdeverfahren nunmehr Prüfungsmaßstab (VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; 09.07.2024, Ra 2023/13/0142). Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (VwGH 02.02.2023, Ra 2021/13/0133; 18.12.2017, Ra 2017/15/0063). Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030; 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; 02.02.2023, Ra 2021/13/0133). Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten und (direkt oder indirekt) im Wiederaufnahmebescheid angeführten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327; 21.12.2011, 2009/13/0159; 17.04.2008, 2007/15/0062).

Was "Sache" des Wiederaufnahmeverfahrens ist, bestimmt sich im Übrigen am Wiederaufnahmegrund, nicht am Sachbescheid, um dessen Wiederaufnahme es geht (VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142 mit Verweis auf VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327). Der Verwaltungsgerichtshof hält es allerdings für ausreichend, wenn sich die Wiederaufnahmegründe aus den Sachbescheiden ergeben, obwohl in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht auf die Begründung der Sachentscheidungen verwiesen wurde (VwGH 24.09.2007, 2005/15/0041; 04.03.2009, 2008/15/0327). Für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist zu beurteilen, ob die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet hat,

indem sie jene (als Wiederaufnahmegründe tauglichen) Umstände, die als Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren zu einem anderslautenden Bescheid veranlasst haben, dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben hat (VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, BFG 19.12.2016, RV/2101289/2016).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört der maßgebliche Wiederaufnahmestatbestand in den Spruch des Bescheides (VwGH 20.06.1990, 90/16/0003; 12.06.1991, 90/13/0027; 21.6.1994, 91/14/0165; 28.09.1998, 96/16/0135). Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Entsprechend der Judikatur des VwGH (VwGH 12.06.1991, 90/13/0027) erscheint es ausreichend, dass der Wiederaufnahmestatbestand dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist. Grundsätzlich kann das Finanzamt zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; 29.01.2015, 2012/15/0030; 09.07.2024, Ra 2023/13/0142).

Die Wiederaufnahmegründe sind schon deswegen anzuführen, weil nach der Judikatur des VwGH (VwGH 14.05.1991, 90/14/0262; 12.04.1994, 90/14/0044; 21.06.1994, 91/14/0165; 21.07.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann (Verbot des „Nachschiebens“ von Wiederaufnahmegründen im Rechtsmittelverfahren). „Neue“ Wiederaufnahmegründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Beschwerdeentscheidung oder mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen. Eine zweite Wiederaufnahme kann sich dabei allerdings nicht auf denselben Wiederaufnahmegrund wie die erste, gescheiterte Wiederaufnahme stützen (BFG 30.04.2021, RV/4100091/2021).

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 mit Verweis auf VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030).

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Regelfall und auch im gegenständlichen Fall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327; 28.02.2012, 2008/15/0005; 09.07.2024, Ra 2023/13/0142).

Die belangte Behörde führt in den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden durch den Verweis auf die einzige Tz des Berichts, auf welche die Bescheide verweisen (Tz 1), folgende Begründung an:

„Im Zuge der gegenständlichen Betriebsprüfung wurde für den prüfungsgegenständlichen Zeitraum 2017-2021 ihre gewerbliche Tätigkeit, Erbringung von Dienstleistungen in der Land und Forstwirtschaft, als Liebhaberei gem. Liebhabereiverordnung betrachtet.“

Dies stellt (lediglich) eine rechtliche Einordnung, aber angesichts der ohnehin ziffernmäßig erklärten und damit der Behörde bekannten Verluste keine Schilderung einer neu hervorgekommenen Tatsache dar.

Gleiches gilt für diesen Teil der Begründung:

„Der von Ihnen bewirtschaftete Betrieb hatte mit Betriebseröffnung 2014 laufend und bis dato negative Betriebsergebnisse erzielt. Abzüglich der Anlaufjahre 2014, 2015 und 2016 hatte der Gewerbebetrieb bis zum Jahr 2021 einen Verlust von insgesamt 74.081,22 Euro erzielt.“

Ebenso enthält folgende Formulierung keinerlei konkretes Tatsachensubstrat, welches als von der Behörde als neu hervorgekommene Tatsache gewertet werden kann:

„Nach Rücksprache mit dem Steuerpflichtigen, bei der Betriebsbesichtigung vom 12.10.2023, und bei der Betrachtung der bisherigen wirtschaftlichen Entwicklung kann nicht von einem positiven Betriebsergebnis ausgegangen werden. Es erfolgt somit eine Einstufung des Gewerbebetriebs als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung. Es handelt sich somit um keine steuerlich relevante Einkunftsquelle. Der Verlust aus Gewerbebetrieb kann daher nicht berücksichtigt werden.“

Damit erschöpft sich die in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden vorgenommene Begründung bereits.

Die Sachbescheide enthalten keine eigene diesbezügliche Begründung der Wiederaufnahme, sondern verweisen auf nicht näher genannte *„Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“*

Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung stellt grundsätzlich kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Allerdings ist die (gänzlich) fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides auch in der Beschwerdeverentscheidung nicht „nachholbar“ (Ritz/Koran, BAO⁸ § 307 BAO Rz 3), zumal im Beschwerdeverfahren über die

Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Beschwerdeentscheidung) zu entscheiden ist. Ein „Nachschieben“ bzw. Austauschen von bislang nicht ins Treffen geführten, neuen Tatsachen ist, wie im konkreten Beschwerdefall geschehen, daher unzulässig und kann eine solcherart „missglückte“, weil unzureichende Begründung einer Wiederaufnahme nicht sanieren (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199; 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; 09.07.2024, Ra 2023/13/0142). Die die Begründung nachliefernde Beschwerdeentscheidung und das nachträglich angefertigte Gedankenprotokoll zur Betriebsbesichtigung können daher nicht zur Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide herangezogen werden.

Die Bekanntgabe von Verlusten in der Einkommensteuererklärung bzw. der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung steht einer amtswegigen Wiederaufnahme durch das Finanzamt grundsätzlich nicht entgegen, weil die im Rahmen der Beurteilung der Liebhaberei anzuwendende Kriterienprüfung der Liebhabereiverordnung (§ 2 Abs. 1 LVO) sich nicht auf das Feststellen des Vorliegens von Verlusten beschränkt, sondern eine umfassendere Prüfung der Betätigung voraussetzt (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Entscheidungs wesentlich hinsichtlich der Wiederaufnahme eines Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist daher, sofern in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen wird, dass in der Niederschrift auf den Prüfungsbericht mit den getroffenen Feststellungen Bezug genommen wird und gleichzeitig unter den genannten Textziffern Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142; BFG 19.12.2016, RV/2101289/2016; 16.04.2018, RV/7102293/2016; 05.04.2023, RV/3100775/2015; 30.06.2023, RV/5101165/2018). Es muss daraus schlüssig und nachvollziehbar hervorgehen, auf welche Wiederaufnahmegründe sich die Abgabenbehörde stützt, sowie welche Überzeugungen zur Ermessensübung angestellt wurden (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; 29.01.2015, 2012/15/0030; 10.03.2016, 2013/15/0280).

Wird in jener Textzahl des Außenprüfungsberichts, der Ausführungen zu den Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen, enthält, allerdings auf eine Textzahl im Außenprüfungsbericht verweisen, die keine Darlegung von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln enthält, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ordnungsgemäß begründet und somit rechtswidrig (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; UFS 10.09.2012, RV/0531-G/07; 17.12.2007, RV/2054-W/03; BFG 19.12.2016, RV/2101289/2016; 16.04.2018, RV/7102293/2016; 05.04.2023, RV/3100775/2015; 30.06.2023, RV/5101165/2018).

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder

Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; 30.09.1987, 87/13/0006; BFG 22.06.2023, RV/7100040/2022).

Das Vorbringen des Bf., wonach der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bereits sämtliche Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien, trifft keineswegs zu: Es wird wohl neue Erkenntnisse zum Sachverhalt im Zuge der vorgenommenen Belegprüfung, der Betriebsbesichtigung und der Erläuterung des Gewerbebetriebes durch den Bf. gegenüber dem Prüfer gegeben haben, die nicht bereits aus den in der Regel aus Summen gebildeten Zahlen der Erklärungen hervorgehen. Dennoch erfordert eine zulässige Wiederaufnahmebegründung, die als neu hervorgekommen angesehenen Sachverhaltselemente konkret zu bezeichnen bzw. zumindest zu umschreiben und sich nicht auf die rechtliche Würdigung von in keiner Weise genannten Sachverhaltselementen zu beschränken. Die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, ist keine Vorfrage, sondern eine für jeden Bemessungszeitraum zu lösende Rechtsfrage (VwGH 17.12.2001, 95/14/0010 mit Verweis auf VwGH 30.11.1999, 94/14/0124).

Wie der Bf. im Ergebnis zutreffend ausführt, ist weder den gegenständlichen Bescheiden, noch dem Bericht (oder allenfalls beiden nunmehr aktenkundigen Berichten), auf welche die Bescheide (ohne Nennung eines Datums des Berichtes) verweisen, ein konkretes Sachverhaltselement zu entnehmen, das als neu hervorgekommene Tatsache Grundlage für die Verfügung einer Wiederaufnahme sein kann.

Es liegen daher keine als neu hervorgekommene Tatsachen zu beurteilende Begründungselemente der angefochtenen Bescheide vor, die einer allenfalls im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung oder einer späteren Erklärung der belangten Behörde erfolgenden Konkretisierung zugänglich wären. Auch wären zum Umstand des "Neu-Hervorkommens" der Tatsachen Feststellungen zu treffen gewesen, was ebenfalls gänzlich fehlt.

(Nur) wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist (VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159). Auf die Frage, ob das ausgeübte Ermessen gemäß § 20 BAO im Zuge der Wiederaufnahme richtig ausgeübt wurde, brauchte nicht mehr eingegangen zu werden, da bereits die für eine zulässige Wiederaufnahme erforderlichen Tatbestandsmerkmale nicht vorlagen.

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide war daher stattzugeben und diese Bescheide daher gem. § 279 BAO ersatzlos aufzuheben (VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; 30. 11. 1999, 94/14/0124; 18.10.2007, 2002/14/0104; 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

3.1.2. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

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

Durch die ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden daher die ebenso angefochtenen neuen Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide 2017-2021 vom 09.02.2024) gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 307 BAO Rz 8 mit Verweis auf VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108). Dadurch leben die vor der Wiederaufnahme in Kraft gewesenen, entsprechenden Sachbescheide wieder auf (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 307 BAO Rz 8 mit Verweis auf VwGH 30.03.2006, 2006/15/0016).

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die umfassend zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist. Sachverhaltsfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Linz, am 14. Juli 2025