

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache des Bf. über die Beschwerde vom 19.2.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 24.1.2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 bis 2004

I) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2001 bis 2004 wird Folge gegeben. Diese angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

II) den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 bis 2004 wird gemäß § 261 Abs. 2 iVm § 278 der Bundesabgabenordnung (BAO) als gegenstandslos erklärt.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt und Verfahrensgang

1) Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) bezog in den Streitjahren 2001 bis 2004 als Arbeitnehmer der Fa. A. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Auf Grund von Anträgen

des Bf. auf Arbeitnehmerveranlagung erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdaten 4.3.2004 und 8.4.2005 die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004.

2) Der Bf. ist Mitglied des Vereins "B." mit dem Sitz in C., dessen statutarischer Zweck die "gemeinnützige Organisation und Durchführung von Theateraufführungen durch Laien" ist. Bei einer die Jahre 2000 bis 2004 umfassenden Prüfung der lohnabhängigen Abgaben stellte das Finanzamt fest, dass der Verein seinen Mitgliedern für die Mitwirkung an Aufführungen und für die Probenbesuche pauschale Zahlungen gewährt hatte; Arbeitsleistungen außerhalb von Proben und Aufführungen (wie zB Mithilfe beim Bühnenbau) seien mit bestimmten Stundensätzen vergütet worden. Nach Ansicht des Prüfers lägen rechtlich Dienstverhältnisse zwischen dem Verein als Arbeitgeber und den Vereinsmitgliedern als Arbeitnehmer vor (Prüfungsauftrag vom 11.11.2005, Prüfungsbericht vom 22.1.2008).

3) Mit Bescheiden vom 24.1.2008 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren des Bf. für die Jahre 2001 bis 2004 und erließ neue Sachbescheide, in denen Zahlungen des Vereins "B." von 603,18 € (8.300 ATS; 2001), 1.070 € (2002), 1.216 € (2003) und 967 € (2004) als weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer unterzogen wurden.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden nicht als solche bezeichnet, sondern weisen im Kopf dieselbe Überschrift wie die Sachbescheide ("*Einkommensteuerbescheid [Jahr]*") auf; die Rechtsmittelbelehrungen sowohl der Wiederaufnahmebescheide als auch der Sachbescheide enthalten gleichlautend die Anleitung, dass im Falle einer Berufungserhebung der angefochtene Bescheid mit "*Einkommensteuerbescheid [Jahr] vom 24. Jänner 2008*" zu bezeichnen ist.

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide lautet wie folgt:

"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse an der Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

4) Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 19.2.2008 wurde gegen "den Einkommensteuerbescheid 2001, den Einkommensteuerbescheid 2002, den Einkommensteuerbescheid 2003 und den Einkommensteuerbescheid 2004", jeweils vom 24.1.2008, Berufung erhoben. Beantragt werde, die "vom Verein B. erhaltenen Beträge herauszunehmen", weil es sich hierbei nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handle. Auch sei die Begründung der Bescheide unrichtig, der "Arbeitgeber" habe einen berichtigten oder neuen Lohnzettel abgegeben. Der "Arbeitgeber" habe nichts Derartiges getan, im Gegenteil immer wieder betont, dass mit den Vereinsmitgliedern keine

Dienstverhältnisse bestünden. Weiters werde für die Jahre 2001 und 2002 Verjährung geltend gemacht.

Der Bf. sei Mitglied des Vereins B.. Er sei in den Streitjahren als Laiendarsteller tätig gewesen, außerdem habe er bei Bauarbeiten mitgeholfen - aus Freude und Idealismus am Theater. Das erhaltene Geld sei nur eine Anerkennung für ca. 50 bis 60 Proben und ca. 15 Vorstellungen pro Spielsaison, in keiner Weise jedoch eine nur irgend übliche Entlohnung. Die Anerkennungsgelder seien als sonstige Einkünfte oder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Künstler) einzuordnen, keinesfalls als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach Abzug der entsprechenden Werbungskosten oder Betriebsausgaben sei im konkreten Fall von Liebhaberei auszugehen. Allein die Fahrtkosten (Kilometergelder) hätten jährlich ca. 600 € bzw. 850 € betragen. Nach Abzug des Freibetrages gemäß § 41 EStG von 730 € würde sich keine Steuerpflicht ergeben.

Der Bf. habe zu keiner Zeit ein bestimmtes Entgelt verlangt, sondern sich mit dem Vereinszweck identifiziert.

5) Das Finanzamt wertete diese Berufung (nunmehr Beschwerde) als gegen die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 gerichtet. Mit Ausfertigungsdatum 28.6.2016 erging eine abweisliche Beschwerdevorentscheidung. Im Vorlageantrag vom 6.7.2016 führte der Bf. ergänzend aus, nach Abschluss der Spielsaison seien von der Vereinsleitung kleine Entschädigungen an die Mitwirkenden verteilt worden, die in keinem Fall eine übliche (leistungsangemessene) Entlohnung darstellten. Beantragt werde, diese Entschädigungen als "Liebhaberei-Einkünfte" zu qualifizieren.

6) Mit Vorlagebericht vom 15.7.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde gegen die (Sach-)Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

7) Das Bundesfinanzgericht forderte den Bf. mit Mängelbehebungsauftrag vom 20.2.2019 auf, die Bescheide, gegen die sich die Beschwerde vom 19.2.2008 richtete, eindeutig zu bezeichnen.

Mit Schreiben vom 25.2.2019 antwortete der steuerliche Vertreter des Bf. hierauf, dass sich die Beschwerde sowohl gegen die Sachbescheide als auch gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 richtete.

8) Das Schreiben vom 25.2.2019 wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. In der Folge setzte das Finanzamt das Beschwerdeverfahren betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2001 bis 2004 fort. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.3.2019 abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, die unrichtige Bezeichnung des Ausstellers der Lohnzettel ("Arbeitgeber" anstelle von "Lohnsteuerprüfung") beruhe auf einem Fehler durch die automationsunterstützte Bescheidbegründung (Verwendung des damals gängigen Begründungscodes in derartigen Fällen), der aber nicht entscheidungsbedeutsam sein könne. Die in Rede stehenden Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit seien im jeweiligen Einkommensteuerverfahren vor Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt gewesen. Der erst später durch die Lohnsteuerprüfung ausgefertigte Lohnzettel habe den Nachweis über die Erzielung, Höhe und Herkunft der betreffenden Einkünfte im Veranlagungszeitraum geliefert. Der Lohnzettel stelle damit ein nachträglich bekannt gewordenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, nach dessen Inhalt (und nicht auf Grund seiner Ausstellung) die im jeweiligen Einkommensteuerverfahren ursprünglich weder erklärt noch erfassten zusätzlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung zu unterwerfen gewesen seien. Der "neue Lohnzettel", aus dem sich in Zusammenschau mit dem jeweils neu erlassenen Einkommensteuerbescheid die zusätzlich angesetzten Einkünfte sowohl der Höhe nach als auch unter Benennung des weiteren Arbeitgebers ergeben, stelle daher nach Ansicht des Finanzamtes einen ausreichenden Wiederaufnahmegrund dar.

Mit Schreiben vom 26.3.2019 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmbescheide durch das Bundesfinanzgericht. Nach Meinung des Bf. handle es sich bei den vom Lohnsteuerprüfer festgestellten Beträgen nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern steuerlich um Liebhaberei.

Mit Vorlagebericht vom 2.4.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmescheide dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II) Rechtliche Erwägungen

1) Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (in der im Beschwerdeverfahren bereits anzuwendenden Fassung durch das FVwGG 2012) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel 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.

Als Wiederaufnahmegründe kommen demnach nur solche Tatsachen oder Beweismittel in Betracht, die im Zeitpunkt der Erlassung des jeweiligen Erstbescheides zwar unbekannt, aber bereits existent waren (*nova reperta*). Auf nachträglich entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) kann die Wiederaufnahme nicht gestützt werden.

2) Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, 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. Es ist Sache der Abgabenbehörde, im Wiederaufnahmbescheid nachvollziehbar darzulegen, welche Tatsachen auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es nur, zu prüfen, ob

dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung auf die Sache des Verfahrens schließt es sohin aus, dass das Bundesfinanzgericht neue Wiederaufnahmegründe heranzieht und solcherart an Stelle der gemäß § 305 BAO zuständigen Abgabenbehörde aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, ist der Bescheid aufzuheben (siehe etwa VwGH 10.3.2016 , 2013/15/0280, sowie das dort zitierte Erkenntnis VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

3) Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2001 bis 2004 jeweils ausschließlich darauf gestützt, dass einer der Arbeitgeber des Bf. einen neuen oder berichtigten Lohnzettel übermittelt habe. Zu Recht wird in der Beschwerde eingewendet, dass dies nicht zutrifft. Tatsächlich hat der Verein "B." dem Finanzamt überhaupt keine den Bf. betreffenden Lohnzettel übermittelt. Die in Rede stehenden "Lohnzettel" waren vielmehr vom Prüfer nach Abschluss der Lohnsteuerprüfung - zeitlich nach Ergehen der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 an den Bf. erstellt worden, um auf diese Weise die bescheiderlassende Stelle über die nach Ansicht des Prüfers vorliegenden (weiteren) Einkünfte des Bf. aus nichtselbstständiger Arbeit zu informieren bzw. die weitere EDV-technische Verarbeitung der "Lohnzetteldaten" (in neuen Einkommensteuerbescheiden) zu ermöglichen.

4) Der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund liegt daher nicht vor. Daran ändert nichts, dass die unzutreffende Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren auf die Verwendung des damals gängigen "Begründungscodes" bei der automationsunterstützten Bescheiderstellung zurückzuführen ist. Auch ist ein zum Zeitpunkt des Ergehens des jeweiligen Erstbescheides noch nicht existenter (sondern erst später ausgefertigter) Lohnzettel kein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 BAO. Nicht die Übermittlung neuer Lohnzettel als solche, sondern gegebenenfalls erst eine in diesen Lohnzetteln enthaltene Information über (im Sinne des § 303 BAO erhebliche) Tatsachen könnte eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen.

5) Auf im Zuge der Lohnsteuerprüfung getroffene Sachverhaltsfeststellungen hat das Finanzamt die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2001 bis 2004 des Bf. nicht gestützt. Auch die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 enthalten diesbezüglich keine Begründung. Aus den "neuen Lohnzetteln" ist lediglich ersichtlich, dass der Bf. vom Verein "B." Zahlungen in bestimmter Höhe erhalten hatte. Der *Zahlungsgrund* - insbesondere, ob und gegebenenfalls welche Leistungen der Bf. für die Zahlungen zu erbringen hatte und welche Vereinbarungen in diesem Zusammenhang getroffen wurden - ergibt sich daraus nicht. Dass es sich um steuerpflichtige Bezüge aus einem Dienstverhältnis handle, ist rechtliche Würdigung des Prüfers und keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO.

- 6) Die Wiederaufnahmebescheide waren somit - da sie (auch in Zusammenschau mit den Sachbescheiden) keine hinreichenden Wiederaufnahmegründe enthalten - vom Bundesfinanzgericht aufzuheben.
- 7) 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 (§ 307 Abs. 3 BAO). Nach Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gehören die angefochtenen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 nicht mehr dem Rechtsbestand an. Die Beschwerde gegen die Sachbescheide war als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs. 2 BAO).

III) Zulässigkeit einer Revision

Gegen eine Entscheidung 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.

Zu den Anforderungen an die Darlegung von Wiederaufnahmegründen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Rechtsfolgen der Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich im Beschwerdefall nicht. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 8. April 2019