

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., gegen die Bescheide des FA Judenburg Liezen vom 24.05.2013 betreffend **1. Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2010 sowie **2. Einkommensteuer 2010**

I. zu Recht erkannt:

Der (nunmehr als Beschwerde zu erledigenden) Berufung gegen den **Wiederaufnahmebescheid** wird *Folge gegeben*.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

II. den Beschluss gefasst:

Die Berufung (Beschwerde) gegen den **Einkommensteuerbescheid 2010** wird als unzulässig (geworden) *zurückgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 29.7.2011 wurde die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin (Bf.) für das Jahr 2010 mit -7.710,95 Euro (Gutschrift) festgesetzt. Diesem Bescheid zufolge erzielte die Bf. im Streitjahr – neben nichtselbständigen Einkünften iHv. 24.616 Euro – auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. 469,07 Euro.

In der Folge nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 mit dem beschwerdegegenständlichen **Wiederaufnahmebescheid** vom 24.5.2013 wieder auf und setzte die **Einkommensteuer im neuen Sachbescheid** mit einem Betrag von -7.489,61 fest. Der neue Einkommensteuerbescheid weist selbständige Einkünfte iHv. 430,02 Euro sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv. 25.223 Euro aus.

Den Wiederaufnahmebescheid begründet das Finanzamt wie folgt: „*Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter 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.“

Die Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides lautet: „Die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO war erforderlich, weil die bisherige Mitteilung des Unterrichtsministeriums hinsichtlich des Projektes „xy“ im Rahmen eines Werkvertrages abzuändern war. Die bisherige selbständige Tätigkeit wurde, laut zwischenzeitig revidierter Auskunft des Unterrichtsministeriums, im Jahr 2010 im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt.

Die Reisekosten waren um jene Beträge zu kürzen, die von den Dienstgebern bereits bisher im Rahmen der Lohnverrechnung steuerfrei gem. § 26 EStG ausbezahlt worden waren.“

Mit Eingabe vom 8.6.2013 wendet sich die Bf. sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2010. Die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) **Berufung** wird – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - folgendermaßen begründet: „(...) Der Bescheid vom 29.7.2011 wurde nicht aufgrund der >bisherigen Mitteilung des Unterrichtsministeriums< erlassen! Das Ministerium hat meine Reisetätigkeit (Projektleiterin) zu keinem Zeitpunkt als >selbständige Tätigkeit< bezeichnet. (...) Das BMUKK bestätigt mehrfach die durchgehende und von 2008 bis 2011 unverändert gültige dienst- und besoldungsrechtliche Situation. Diese Bestätigung des BMUKK habe ich schon am 5.7.2011 mit meinen Dienstreisedossiers 2009/10 dem Finanzamt vorgelegt. (...) Ich berufe gegen obige Bescheide, weil es keinen Qualifikationsunterschied zwischen meinen Dienstreisen 2009 und 2010 geben kann. (...)“

Das Finanzamt legte die Berufung ohne vorherige Erlassung einer BVE dem UFS (nunmehr: BFG) zur Entscheidung vor. Im **Vorlagebericht** wird bezüglich der Wiederaufnahme im Wesentlichen ausgeführt: „Seit dem Jahr 2004 werden vom Bund Mitteilungen gemäß § 109a EStG gemeldet. (...) Der Dienstgeber der Bw. hat durch die Übermittlung von Mitteilungen gemäß § 109a EStG zum Ausdruck gebracht, dass Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses erbracht wurden, und wurde die Bw. auf Grund der vom Dienstgeber übermittelten Daten mit ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit veranlagt. (...) Das BMUKK gab per Mail vom 7.3.2013 bekannt, dass bis zum Jahr 2009 neben dem Dienstverhältnis zum Land Steiermark und der Mitverwendung bzw. Dienstzuteilung zusätzliche Einzelprodukte beauftragt und bezahlt wurden. In den Jahren 2010 und 2012 wurden keine zusätzlichen Produktleistungen erbracht. Daraufhin wurden nach Rücksprache mit dem Betriebsstättenfinanzamt die Mitteilungen gemäß § 109a EStG in einen Lohnzettel umgewandelt. Nachdem für das Jahr 2010 bereits ein Einkommensteuerbescheid ergangen war, wurde das Verfahren von Amts

wegen wieder aufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit erlassen. (...) Es stellte sich erst nach Abschluss des Verfahrens heraus, dass es sich bei den gemeldeten § 109a-Mitteilungen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt. In Ausnahmefällen erscheint es sachgerecht, eine Wiederaufnahme, die sich bloß geringfügig steuerlich auswirkt, wegen ihrer Auswirkungen in anderen Bereichen zu verfügen, wenn zB der betreffende Einkommensteuerbescheid für die Beitragsgrundlage gem. § 25 GSVG... von Bedeutung ist (Ritz, BAO, § 303, Rz 45). In Hinblick auf die Auswirkungen im Sozialversicherungsrecht wurde daher von Amts wegen eine Wiederaufnahme durchgeführt.“

In ihrer Eingabe vom 21.9.2013 (**Berufungsergänzung**) brachte die Bf. in Erwiderung zum abgabenbehördlichen Vorlagebericht bezüglich der Wiederaufnahme ua. vor, sie habe dem Finanzamt schon im Rahmen ihrer Steuererklärung 2008/09 alle Urkunden zur dienst- und besoldungsrechtlichen Grundlage ihrer Mitverwendung übergeben. Der Umstand, dass es sich bei den mittels Mitteilungen nach § 109a EStG gemeldeten Einkünften um Dienstreiseabrechnungen (im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit) gehandelt habe, sei einigen (namentlich genannten) Finanzbeamten bereits seit 2010 bekannt gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Das von der Bf. erhobene Rechtsmittel wendet sich explizit auch gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010. Es wird im Wesentlichen damit begründet, dass der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund nicht vorliege, da das Unterrichtsministerium die Tätigkeit der Bf. zu keinem Zeitpunkt als selbständige Tätigkeit bezeichnet habe. Das BMUKK habe vielmehr die durchgehende und von 2008 bis 2011 unverändert gültige dienst- und besoldungsrechtliche Situation (der Bf.) mehrfach bestätigt. Die maßgebliche Bestätigung des BMUKK habe die Bf. dem Finanzamt schon am 5.7.2011 – und sohin vor Erlassung des Erstbescheides vom 29.7.2011 – mit den Dienstreisedossiers 2009/10 vorgelegt. Zwischen den Dienstreisen 2009 und 2010 könne es keinen Qualifikationsunterschied geben.

Damit wendet sich die Bf. erkennbar dagegen, dass aus Sicht des Finanzamtes neue – eine Wiederaufnahme rechtfertigende – Tatsachen hervorgekommen seien. Dieses Vorbringen ist grundsätzlich geeignet, eine Änderung des Spruchteiles des angefochtenen Bescheides (der Verfügung der Wiederaufnahme) herbeizuführen. Die Berufung ist daher jedenfalls gegen den Spruch – und nicht bloß, wie in der ergänzenden Eingabe der Bf. vom 21.9.2013 angedeutet, gegen die Begründung – des Wiederaufnahmbescheides gerichtet.

Dem oa. Vorbringen der Bf. ist zu erwidern, dass der Bund (das Unterrichtsministerium) durch Übermittlung der Mitteilungen gemäß § 109a EStG (darin ausgewiesene Art der Leistung: „Vortragender, Lehrender und Unterrichtender“) gegenüber der Abgabenbehörde zunächst tatsächlich zum Ausdruck gebracht bzw. den Eindruck vermittelt hat, dass es sich hiebei um Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses und sohin um solche aus selbständiger Tätigkeit gehandelt habe (s. dazu den Wortlaut des § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBI. II 417/2001).

Im Ergebnis war der Berufung (nunmehr: Beschwerde) jedoch aus folgenden Gründen statzugeben:

§ 303 Abs. 1 BAO in der ab 1.1.2014 geltenden Fassung normiert:

„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.“

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (Zustände, Vorgänge, Beziehungen etc.). Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind zB neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (s. *Ritz*, BAO 5. Auflage, § 303 Tz 21 und 23, mwH). Die (Einordnung eines Gewinnes unter eine bestimmte) „Einkunftsart“ stellt keine neue Tatsache iSd. § 303 BAO dar (zB UFS vom 28.8.2007, RV/0206-F/07).

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme damit, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel hervorgekommen sei. Die bisherige selbständige Tätigkeit sei – laut revidierter Auskunft des Unterrichtsministeriums – 2010 im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt worden (s. die Begründung im neuen Einkommensteuerbescheid). Erst nach Abschluss des Verfahrens habe sich herausgestellt, dass es sich „bei den gemeldeten § 109a-EStG-Mitteilungen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ handle. Daher seien die Mitteilungen gemäß § 109a EStG nach Rücksprache mit dem Betriebsstättenfinanzamt in einen Lohnzettel umgewandelt worden (s. Vorlagebericht).

Angesichts der oben dargestellten Rechtslage kann es letztlich dahin gestellt bleiben, ob dem Finanzamt – wie von der Bf. in ihrer Berufung behauptet – alle für die zutreffende Qualifikation ihrer Einkünfte maßgeblichen Umstände bei Erlassung des Erstbescheides tatsächlich bereits bekannt waren oder nicht: Die Subsumtion von Einkünften unter eine

bestimmte (bzw. die zutreffende) Einkunftsart stellt für sich allein keine „neue Tatsache“ iSd. § 303 Abs. 1 BAO dar.

Die Wiederaufnahme aus dem vom Finanzamt herangezogenen Grund scheitert jedoch auch aus einem weiteren Grund: Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, also solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (Ritz, aaO, § 303 Tz 43, und die dort zitierte Rechtsprechung). Die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter einer bestimmten Einkunftsart ist aber kein Spruchbestandteil des Einkommensteuerbescheides, sondern bloß Teil der Bescheidbegründung (VwGH vom 10.6.1981, 2509/80, 8.8.1996, 92/14/0129; 4.6.2003, 2001/13/0300; 24.3.2004, 98/14/0179). Daher rechtfertigen „Tatsachen“, die eine Änderung der Einkunftsart bewirken, eine Wiederaufnahme des Verfahrens für sich gesehen nicht (arg.: § 303 Abs. 1 BAO: „...und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“).

Der vom Finanzamt konkret herangezogene Grund - und nur dieser (und nicht auch das Vorliegen allfälliger anderer Wiederaufnahmsgründe) war vom BFG zu prüfen - berechtigte sohin nicht dazu, eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen.

Aber selbst wenn es sich um einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund gehandelt hätte, wäre eine Wiederaufnahme aus Ermessensgründen nicht vertretbar gewesen: Wiederaufnahmen sind nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind. Die Geringfügigkeit ist anhand der (steuerlichen) Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge von Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (zB Ritz, aaO, § 303 Tz 71). Das Finanzamt verweist (erstmals im Vorlagebericht) ganz allgemein auf die – nicht näher dargestellten - Auswirkungen im Sozialversicherungsrecht. Im neuen Einkommensteuerbescheid verminderte es die Einkünfte aus selbständiger Arbeit von ursprünglich 469 Euro auf nunmehr 430 Euro. Dass diese Änderung keine bedeutsamen Auswirkungen – weder in steuerlicher noch in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht - nach sich ziehen kann, liegt auf der Hand. Dass und inwieweit die übrigen Änderungen (Erhöhung der nichtselbständigen Einkünfte von 24.616 Euro auf 25.223 Euro) auf den geltend gemachten Wiederaufnahmsgrund (bloße Änderung der Einkunftsart) zurückzuführen wären, geht aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor.

Aus den dargelegten Gründen war dem Rechtsmittel – soweit es gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichtet war – Folge zu geben.

Sofern die Angabe der (falschen) Einkunftsart im Einkommensteuerbescheid rechtliche Interessen der Partei verletzen sollte, ist auf die in § 293a BAO geregelte Antragsmöglichkeit zu verweisen.

2. Einkommensteuer 2010:

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist eine Bescheidbeschwerde (ua.) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Eine im Zeitpunkt ihrer Einbringung an sich zulässige Berufung wird unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Berufungserledigung aus dem Rechtsbestand ausscheidet (zB UFS vom 20.4.2005, RV/0208-G/05, uva.).

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind (bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können). Sind beide Bescheide angefochten, so ist zunächst über das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (zB. VwGH vom 22.5.1990, 87/14/0038). Die Entscheidung über beide Rechtsmittel kann aber in einer (einzig) Entscheidung verbunden werden.

Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH vom 24.1.1990, 86/13/0146; weiters auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2965, und die dort zitierten Nachweise), der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Da im vorliegenden Fall dem gegen die Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittel im Ergebnis Folge zu leisten und der Wiederaufnahmebescheid mit gegenständlichem Erkenntnis aufzuheben war (s. oben, Punkt 1.), tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der angefochtene (neue) Einkommensteuerbescheid vom 24.5.2013 scheidet ex lege aus dem Rechtsbestand aus, der Sachbescheid vom 29.7.2011 lebt wieder auf. Dies bewirkt - auf Grund der dargelegten Rechtslage -, dass die gegen den neuen Sachbescheid vom 24.5.2013 erhobene (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung unzulässig geworden ist, weshalb deren Zurückweisung auszusprechen war.

Zur Unzulässigkeit einer Revision: Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt im Entscheidungsfall nicht vor. Das BFG konnte sich bei seiner Entscheidungsfindung auf die zahlreich vorhandene (oben zitierte) VwGH-Judikatur stützen.

Graz, am 28. August 2014