

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache TCH, vom 23. Juli 2013, gegen den Bescheid des Finanzamtes LP, vom 1. Juli 2013, betreffend Zurückweisung eines Antrages über die Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und 2008 sowie Umsatzsteuer 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

### **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **A . Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:**

1. a. (1) Am 9. Februar 2007 meldete der Bf. dem Finanzamt den Beginn einer selbstständigen Tätigkeit als Synchronsprecher, Moderator, Schauspieler, Werbesprecher und Entertainer ab 8. Februar 2007.

(2) Am 12. August 2008 teilte der Bf. dem Finanzamt in einem formlosen Schreiben mit, dass er von Februar 2007 bis Januar 2008 nicht selbstständig tätig, sondern bei der Firma AH beschäftigt gewesen sei.

(3) Am 11. Januar 2009 wurden die Steuererklärungen für die Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 beim zuständigen Finanzamt abgegeben. Die Veranlagung erfolgte am 13. Januar 2009.

(4) Am 12. Mai 2009 wurde mit dem Bf. von den GPLA-Prüfern des Finanzamtes eine Niederschrift betreffend den ehemaligen Arbeitgeber aufgenommen.

Als Beilage befindet sich ein Schreiben des Bf. vom 28. Juli 2008 bei der Niederschrift der GPLA. Darin macht der Bf. gegenüber der Firma AH Forderungen im Hinblick

auf das beendete Dienstverhältnis geltend (Gehaltsdifferenzen, Urlaubszuschuss, Weihnachtsgeld).

(5) Am 12. September 2009 langte eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 elektronisch ein. Darin sind Sonderausgaben iHv 670,00 € (Personenversicherung 600,00 €, Kirchenbeitrag 70,00 €) sowie Werbungskosten iHv 3.372,00 € beantragt. Am 3. Oktober 2009 gab der Bf. dem Finanzamt mittels Finanzonline bekannt, dass er seine freiberufliche Tätigkeit eingestellt habe.

(6) Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 7. Juli 2010 wurde das Pendlerpauschale lediglich mit 472,36 € berücksichtigt. Die Sonderausgaben wurden antragsgemäß anerkannt. Insgesamt ergab sich eine Gutschrift iHv 610,74 €.

b. (1) Am 24. April 2012 übermittelte der Bf. einen Antrag auf Wiederaufnahme über Finanzonline: Der Antrag betreffe die Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 sowie der Einkommensteuer 2008.

(2) Im Jahr 2007 (1.2.2007 – 31.12.2007) sei der Bf. entgegen der Meinung des Arbeitgebers nicht selbständig tätig gewesen. Tatsächlich habe ein ordentliches Dienstverhältnis zu dieser Zeit bestanden. Mit 18. April 2012 seien dem Bf. von der niederösterreichischen GKK die Beitragsgrundlagen übermittelt worden, eine Nachbemessung des damaligen Dienstgebers (DG und SJ) sei vorgenommen und die Dienstgeberbeiträge seien auf den Beitragsgrundlagen vermerkt worden. Der Bf. habe bis heute keinen Jahreslohnzettel erhalten, sodass ihm eine Vorlage nicht möglich gewesen sei. Die Meldung durch den Dienstgeber sei erheblich verspätet erfolgt (seines Wissens von Amts wegen) und am 18. April 2012 bekannt geworden. Die Unterlagen seien zum damaligen Zeitpunkt nicht zur Verfügung gestanden. Der Bf. sei diesbezüglich auch beim hiesigen Finanzamt als Zeuge/Auskunftsperson befragt worden und man habe eine Amtshandlung durchgeführt.

(3) Im Jahr 2008 sei der Bf. vom 1. Januar 2008 bis 31. Januar 2008 bei der Firma D +S beschäftigt gewesen. Die Meldung durch den Dienstgeber sei ebenfalls verspätet erfolgt und sei dem Bf. am 18. April 2012 bekannt geworden, die Unterlagen seien zum damaligen Zeitpunkt nicht zur Verfügung gestanden.

(4) Daher werde der Antrag gestellt, die bezeichneten Bescheide abzuändern/neu auszustellen, die bezahlte Umsatzsteuer gutzuschreiben und die Erklärungen neu auszufertigen, das große Pendlerpauschale für 2/2007 bis 12/2007 zu berücksichtigen und auch für 1/2008.

2. Mit Bescheid vom 1. Juli 2013 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2007 und 2008 sowie Umsatzsteuer 2007 als unbegründet abgewiesen:

**Der Antrag auf Wiederaufnahme sei binnen einer Frist von drei Monaten ab Kenntniserlangung vom Wiederaufnahmegrund beim Finanzamt einzubringen.**

Der Antragsteller habe über die nachträglich hervorgekommene Tatsache früher Kenntnis erlangt. Grundlage sei die Niederschrift vom 31. Juli 2008 von der GKK bzw zwei

Schreiben vom 28. Juli 2008 und 12. August 2008, wo der Bf. selbst die nichtselbständige Tätigkeit deklariere. **Der Wiederaufnahmeantrag sei daher verspätet.**

3. Gegen die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages (E 2007 und 2008, U 2007) wurde mit Schreiben vom 23. Juli 2013 Berufung eingelegt:

a. Das Finanzamt berufe sich auf Niederschriften und Schreiben. Es übersehe in diesem Zusammenhang, dass auch das bescheidausstellende Finanzamt von diesen Tatsachen von mir, unter anderem unter Vorlage der relevanten Unterlagen, gemeinsam mit der Wiener GKK, dem Bundesminister für Finanzen, der Polizei und der Arbeiterkammer, darüber informiert worden sei. Dass „der Antragsteller .... nachweislich früher Kenntnis erlangt habe“ sei nur soweit richtig, als der Bf. die Tatsache dem Finanzamt (und anderen) auch mitgeteilt habe und diese Tatsachen auch „nachträglich“ dem Finanzamt bekannt geworden seien.

b. Aufgrund der Meldung des Bf. beim bescheidausstellenden Finanzamt sei es zu Erhebungen durch das Finanzamt gekommen und der Bf. sei in dieser Angelegenheit geladen und einvernommen worden. Schon aufgrund der schriftlichen Mitteilung, spätestens aber zum Zeitpunkt der Einvernahme beim Finanzamt seien die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (§ 303 Abs 4 BAO) gegeben gewesen. Diese sei jedoch durch das Finanzamt nicht verfügt worden. Der Bf. habe auch bereits bei der Einvernahme vor dem Finanzamt darauf hingewiesen, dass er ja Umsatzsteuer und Einkommensteuer für diesen Zeitraum bezahlt habe und dies nicht korrekt sei, da er eben nichtselbständig gewesen sei und somit doppelt besteuert würde (Einkommensteuer und Umsatzsteuer durch den Bf., Abgaben und Steuern durch den Arbeitgeber). Damals habe man ihm mitgeteilt, dass sich das aufgrund der nach der Meldung beim Finanzamt und durchzuführenden Untersuchungen beim Arbeitgeber ergeben würde, außerdem bestehe nur der Verdacht einer nichtselbständigen Tätigkeit. Sobald der Bf. schriftliche Tatsachen, die den Verdacht begründeten, vorlegen könne, solle er sich melden. Falls die Ermittlungen des Finanzamtes zum Schluss kämen, dass es sich auch tatsächlich um eine nichtselbständige Tätigkeit gehandelt habe, erfolge eine Wiederaufnahme von Amts wegen. Das sei allerdings zu keinem Zeitpunkt geschehen.

c. Seit 2008 habe der Bf. mehrmals mit dem Finanzamt Kontakt gehabt. Im damaligen Antrag auf Wiederaufnahme habe er darauf hingewiesen, dass ihm durch die Zusendung der Mitarbeitervorsorgekassa sowie dem Auszug aus den Versicherungsdaten erstmalig bekannt geworden sei, dass die damalige Tätigkeit von Seiten der GKK als nichtselbständig angenommen werde. Diesen Umstand habe der Bf. unverzüglich nach Bekanntwerden dem Finanzamt schriftlich mitgeteilt und um Wiederaufnahme der obbezeichneten Verfahren angesucht. Wieder sei vom Finanzamt mitgeteilt worden, dass die Erhebungen von Seiten der Finanzverwaltung nicht abgeschlossen seien und deshalb über den Antrag nicht entschieden werden könne.

d. Trotzdem habe der Bf. mit dem Finanzamt weiterhin Kontakt in der Angelegenheit gehalten. Telefonisch sei mitgeteilt worden, dass „diesen Arbeitgeber betreffend“

noch zwei weitere ähnlich gelagerte Fälle beim Unabhängigen Finanzsenat (oder Unabhängigen Verwaltungssenat) anhängig seien und erst einmal die Erkenntnisse daraus abgewartet werden sollten. Sonst würde ein Bescheid an den Bf. ergehen, der dann wieder aufgehoben werden müsste, sollte im Verfahren vor dem UFS anders entschieden werden und es müsste ein anderer Bescheid ergehen, eben weil für das Finanzamt noch nicht feststehe, ob es sich tatsächlich um eine unselbständige Tätigkeit handle.

e. Selbst nachdem diese Verfahren vor dem UFS abgeschlossen gewesen seien und durch die Prüfer des Finanzamtes die Lohnsteuerbemessungsgrundlagen an das Finanzamt übermittelt worden seien (und auch für das Finanzamt festgestanden sei, dass es sich um eine nichtselbständige Tätigkeit handle), sei keine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen durchgeführt worden.

f. Auch die Absicht der Einbringung eines Devolutionsantrages (schriftlich über Finanzonline aufgrund der fortgeschrittenen Bearbeitungszeit) sei nicht weitergeleitet worden.

g. Beantragt werde dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben, die Bescheide aufzuheben und die Arbeitnehmerveranlagung wie beantragt durchzuführen. Begehrt werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung **und/oder** eines Verfahrens vor dem gesamten Berufungssenat.

4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2013 wurde die Berufung vom 23. Juli 2013 als unbegründet abgewiesen.

a. **Das Antragsrecht auf Wiederaufnahme sei mit drei Monaten befristet, ab nachweislicher Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes.** Die Frist beginne mit der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes, nicht mit dessen Beweisbarkeit zu laufen. Der Antrag sei nach § 85 Abs 1 BAO schriftlich einzubringen.

b. Mit dem Schreiben vom 28. Juli 2008 stelle der Bf. an die Firma D+S Forderungen für Gehaltszahlungen und weitere arbeitnehmerische Rechte, nachdem der Bf. in der Niederschrift der Polizei vom 6. März 2008 angebe, dass er selbständig sei. Am 31. Juli 2008 ersuche der Bf. die Wiener GKK um Überprüfung der Versicherungspflicht.

c. Im Schreiben vom 12. August 2012 gebe der Bf. einen eventuellen Betrugstatbestand an. Ein Antrag auf Wiederaufnahme sei dem Schreiben in keiner Weise zu entnehmen.

d. Am 13. Januar 2009 seien der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2007 ergangen (elektronisch eingelangt am 11. Januar 2009). Die Veranlagung sei erklärungskgemäß mit dem Ansatz selbständiger Einkünfte erfolgt. **Der Bf. habe selbst selbständige Einkünfte erklärt. Der Antrag auf Wiederaufnahme sei am 24. April 2012 verspätet eingebracht worden.**

e. Eine an die AH gestellte Rechnung liege vor, wo die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werde. Nach § 11 Abs 12 UStG schulde der Unternehmer den Steuerbetrag, den er gesondert ausweise, aufgrund der Rechnungslegung. Die Veranlagung der Umsatzsteuer

sei laut den Angaben des Bf. erfolgt, die Umsätze seien unter 30.000,00 € gelegen. Bezüglich der Einkommensteuer stelle die bloße Änderung der Einkunftsart (selbständige auf nichtselbständige Einkünfte) keinen Wiederaufnahmegrund dar. Die Durchführung der amtswegigen Wiederaufnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen seien nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Laut Aktenlage sei kein Ermessensfehler zu erkennen.

5. Mit Schreiben vom 7. Oktober 2013 wurde ein Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 sowie Einkommensteuer 2008 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

a. Im Zuge der Einvernahme beim Finanzamt sei eine Rechnung vorgelegt worden, die angeblich an die AH gestellt worden sei. Diese habe in einem Word-Format vorgelegen. Schon damals habe der Bf. dem einvernehmenden Beamten bestätigt, wie er auch richtigerweise angenommen habe, dass diese Word-Rechnung nicht von ihm stamme. Im Zuge der Plausibilitätsprüfung durch das Finanzamt habe der Bf. Muster seines Fakturierungsprogrammes vorgelegt und diese seien zum Akt genommen worden. Word-Dokumentrechnungen habe der Bf. niemals ausgestellt.

b. Weiters verweise der Bf. auf die Ausführungen in der Berufung und auf sämtliche Eingaben diesen Fall betreffend seit 2008, auch die Akten der Ermittlungen, die gegen die AH geführt worden seien sowie das Einvernahmeprotokoll. Beantragt werde, diese der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

c. Die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung **und/oder** eines Verfahrens vor dem gesamten Berufungssenat werde begehrt.

6. Am 30. August 2018 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 sowie Umsatzsteuer 2007 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

a. Der Antrag auf Wiederaufnahme sei an eine Dreimonatsfrist gebunden. Die Bekanntgabe der Beitragsgrundlagen durch die GKK am 18. April 2012 fuße bereits auf der Niederschrift mit der GKK vom 31. Juli 2008 und der dort festgehaltenen Forderung des Bf. um Überprüfung seiner Versicherungspflicht und Nachholung der Meldungen. Die Wiederaufnahmegründe seien daher schon am 31. Juli 2008 bekannt gewesen. Am 12. August sei auch das Finanzamt über eine erfolgte Betrugsanzeige informiert worden.

b. Für 2007 habe der Bf. laufend Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Weiters liege eine Rechnung vom 15. Februar 2007 vor, in welcher der Bf. unter seinem Künstlernamen eine 10%ige Umsatzsteuer verrechnet habe. Das Finanzamt gehe davon aus, dass in der Umsatzsteuererklärung und der Einkommensteuererklärung für 2007 lediglich Umsätze und Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit des Bf. enthalten seien.

## 7. Zeittafel

09.02.2007	Meldung einer <b>selbständigen Tätigkeit</b> ; Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG
------------	---

15.02.2007	Meldung des Bf. zur Nachschau
01.03.2007	Niederschrift über die Nachschau. Unternehmenstätigkeit Schauspiel, Synchronisation, Moderation, Comedy, Entertainment
31.08.2007	Rechnung über Dienstleistung 1.250,00 + 250,00 = 1.500,00 €
06.03.2008	Polizei - Beschuldigtenvernehmung Bf: <b>Dieser gibt an, dass er mit einer eine selbständigen Tätigkeit bei AH geführt werde</b> (2/2007 bis 1/2008).
28.07.2008	<b>Forderungen des Bf. gegen AH bezüglich des beendeten Dienstverhältnisses</b> (Gehalt, Urlaubszuschuss)
31.07.2008	Niederschrift GKK mit dem Bf.: Dieser gibt Urlaub und Arbeitszeiten an und verweist auf die Anzeige bei der Polizei vom 6.3.2008, wo Details seines <b>Dienstverhältnisses</b> ersichtlich sind. Der Bf. ersucht Nachmeldungen bei der Kasse einzuholen.
12.08.2008	Schreiben an FA: Von 2/2007 bis 1/2008 nicht selbständig, sondern <b>bei AH beschäftigt</b> ; Abgabefrist der Steuererklärung bis 31.12.2008 verlängert.
11.01.2009	Steuererklärungen E und U 2007
13.01.2009	Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen: Einkommen aus selbständiger Arbeit 4.404,63 €. Umsatzsteuerbescheid 2007 erlassen: Zahllast mit 1.189,00 €
12.05.2009	Niederschrift der GPLA mit dem Bf.: Im Juli 2007 sei der Bf. vom Arbeitgeber informiert worden, dass bei der Abrechnung der Tätigkeit Probleme aufgetreten seien. Er sei ersucht worden, nachträglich Rechnungen über die Leistungen für die Monate Februar bis Juli 2007 zu legen. Er habe dem Ersuchen durch Rechnungslegung unter Verwendung des von ihm verwendeten Formulars entsprochen. Die Rechnung 08/2007 sei weder von ihm erstellt worden, noch überhaupt bekannt.
12.09.2009	<b>Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008</b>
03.10.2009	Über Finanzonline <b>Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit</b> bekannt gegeben

07.07.2010	Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen , Pendlerpauschale und Sonderausgaben berücksichtigt
18.04.2012	Von der GKK Beitragsgrundlagen zu AH übermittelt, Nachbemessung des DG und DG-Beiträge; auch Dienstverhältnis zu D+S wurde an diesem Tag bekannt
24.04.2012	Antrag auf Wiederaufnahme E und U 2007 sowie E 2008
29.06.2012	Versicherungsdatenauszug Bf.: 26.01.2007 – 07.02.2007 Notstandshilfe, Überbrückungshilfe 01.02.2007 – 31.01.2008 Angestellter D+S 21.03.2008 – 19.05.2008 Angestellter
06.08.2012	Ergänzungsersuchen zum Wiederaufnahmeantrag: An den angegebenen Daten sei keine Firma D+S aufzufinden.
27.09.2012	Ergänzungsersuchen zum Wiederaufnahmeantrag: Vorlage von Unterlagen, Auszahlungsbelege, Gründe warum öffentliches Verkehrsmittel nicht benützbar.
14.11.2012	Ergänzungsersuchen: Aufforderung Unterlagen vorzulegen
07.03.2013	Auskunftsersuchen des Bf. inwieweit die Angelegenheit bearbeitet wird, die vor einem Jahr eingebracht wurde. Man werde auch einen Devolutionsantrag stellen, da bis heute kein Bescheid in dieser Angelegenheit ergangen sei.
01.07.2013	Antrag auf Wiederaufnahme abgewiesen.

8. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Beschuldigtenvernehmung der Polizei mit dem Bf. vom 6. März 2008 (Auszug): Ich war im Zeitraum Februar 2007 bis Ende Januar 2008 bei der AH als Filialleiter selbständig tätig. Nach Rücksprache mit einem Gericht habe ich mich entschlossen Selbstanzeige zu erstatten, da im Zuge meiner Tätigkeit als Filialleiter immer wieder Ungereimtheiten in der Geschäftsgebarung aufgetreten sind. Die Firma AH besitzt in Österreich 34 Filialen und hat in jeder Filiale einen Filialleiter, welcher selbständig ist und somit kein Angestellten- oder Arbeitsverhältnis hat. Daraus ergibt sich, dass ich für meine Krankenversicherung bzw meine Pensionsversicherung selbst aufkommen musste und sich die Firma AH so die Abgaben erspart hat.

Frage: Gab es einen Dienstvertrag oder ähnliche Verträge?

Antwort: Nein, solche Verträge gab es nicht. Es gibt keinerlei schriftliche Vereinbarungen zwischen der AH und mir.

Frage: Wurden Zahlungen im Falle eines Krankenstandes getätigt bzw wurde bezahlter Urlaub gewährt?

Antwort: Es wurden im Jahr 14 Tage Urlaub gewährt bzw wurde im Krankheitsfall Geld überwiesen.

Auf die Frage, warum ich nicht schon früher etwas gegen die Firma unternommen habe, gebe ich an, dass ich finanziell abhängig war.

b. Schreiben des Bf. vom 28. Juli 2008 an die AH (Auszug):

Ich war bei ihnen vom 1. Februar 2007 bis 31. Januar 2008 Filialleiter sowie Ausbildungsleiter. Ich halte fest, zu obgenanntem Datum berechtigterweise ausgetreten zu sein, da trotz Dienstverhältnis keine Meldepflichten und keine korrekten Abrechnungen ihrerseits sowie auch die Gehaltszahlungen verspätet durchgeführt wurden, was den gesetzlichen bzw kollektivvertraglichen Regelungen widerspricht.

Ich mache daher folgende Forderungen innerhalb der gesetzlichen bzw kollektivvertraglichen Frist geltend

- Gehalt von 1. Februar 2007 bis 31. Januar 2008 (Differenz)
- Urlaubszuschuss 2007
- Urlaubszuschuss aliquot 2008
- Weihnachtsremuneration 2007
- Weihnachtsremuneration aliquot 2008
- Urlaubersatzleistung
- Entgelt für geleistete Mehr- bzw Überstunden inklusive Zuschläge ab 1. Februar 2007
- Kündigungsentschädigung inklusive anteiliger Sonderzahlungen
- Sonderzahlungen zur Kündigungsentschädigung
- Arbeitspapiere
- Endabrechnung

Zur Anwendung kommt der Kollektivvertrag für Angestellte und Lehrlinge im Handel (38,5 h/Woche), Beschäftigungsgruppe 5.

c. Niederschrift der Wiener GKK mit dem Bf. vom 31. Juli 2007 (Auszug):

Ich war vom 1. Februar 2007 bis 31. Januar 2008 beim oa. Dienstgeber (D+S) als Filialleiter beschäftigt. Urlaub habe ich insgesamt sechs Tage konsumiert. Lohnbelege habe ich keine erhalten. Meine Arbeitszeit war

St. Pölten

- Montag bis Mittwoch von 9 Uhr bis 18.30 Uhr



- Donnerstag und Freitag von 9 Uhr bis 19.30 Uhr
- Samstag von 9 Uhr bis 18 Uhr,

Wien

- Montag bis Freitag von 9 bis 20 Uhr
- Samstag von 9 Uhr bis 18 Uhr.

Am 6. März 2008 habe ich die beiliegende Anzeige bei der Polizei erstattet, in diesem Protokoll sind weitere Details zu meinem Dienstverhältnis ersichtlich. Aufgrund meiner Kontrolle habe ich festgestellt, dass ich nicht zur Sozialversicherung gemeldet wurde. Ich ersuche daher die Kasse meine Versicherungspflicht zu überprüfen und die entsprechenden Nachmeldungen einzuholen.

d. Schreiben des Bf. an das Finanzamt vom 12. August 2008 (Auszug):

Da ich von 2/2007 bis 1/2008 nicht selbständig tätig war, sondern bei der AH beschäftigt, diese jedoch keine Meldungen durchgeführt hat (weder Krankenkasse noch steuerrechtlich), habe ich im März 2008 auf Anraten und nach Rücksprache mit der GKK sowie dem Finanzministerium bei der Polizei eine Anzeige gemacht. Weiters wurde auch das BMF über diesen Vorfall informiert, die Betrugsanzeige übermittelt und es gibt im Ministerium eine GZ diesbezüglich, wo auch die Unterlagen beigefügt wurden. Ich war also in diesem Zeitraum und auch danach nicht selbständig tätig.

e. Niederschrift des Finanzamtes mit dem Bf. vom 12. Mai 2009 (Auszug):

Zur Entlohnung meiner Tätigkeit kann ich ergänzend zu den bereits getroffenen Aussagen anführen, dass ich ungefähr im Mai oder Juni 2007 die Aushändigung von monatlichen Lohnabrechnungen urgiert habe.

Im Juli 2007 wurde ich darüber informiert, dass bei der Abrechnung der Tätigkeit Probleme aufgetreten wären und ich wurde ersucht nachträglich Rechnungen über meine Leistungen für die Monate Februar bis Juli 2007 zu legen. Für August 2007 würde eine ordnungsgemäße Lohnabrechnung vorgenommen werden.

9. Anlässlich der mündlichen Verhandlung am 23.10.2018 wurde von den Verfahrensparteien folgendes vorgebracht:

Der Sachverhalt wird vom Referenten vorgetragen.

Vertretung Finanzamt: Ich möchte darauf hinweisen, dass die Erklärungen erst abgegeben wurden, nachdem der Steuerpflichtige dem Finanzamt im August 2008 mitgeteilt hat, dass er eigentlich unselbständig und nicht selbständig beschäftigt war. Das Finanzamt ist dann davon ausgegangen, dass die Erklärungen, die der Steuerpflichtige abgegeben hat, auch diesen Umstand schon beinhalten und bereits berücksichtigen, dass er nicht selbständig beschäftigt war. Die Umsatzsteuererklärung war aus der Sicht des Finanzamtes aus der selbständigen Tätigkeit geschuldet, als Entertainer, Schauspieler etc. Und er hat auch laufend Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, also aus unserer Sicht kein Anlass für eine Wiederaufnahme, da der Wiederaufnahmegrund bereit vor Erklärungsabgabe liegt.

SB zum Bf.: Dann sind sie dran.

Beschwerdeführer: Ich kann leider keine Unterlagen vorlegen, weil ich in Finanzonline diese Steuernummer nicht mehr aufscheinen habe. Ich kann da nichts mehr nachschauen, das ist mir nicht mehr genehmigt worden. Ich kann zwar das aus dem Jahre Schnee noch einsehen, aber genau den Zeitraum kann ich nicht mehr einsehen. 2014 habe ich Privatinsolvenz anmelden müssen, weil mir alles über den Kopf gewachsen ist. Da habe ich einen Masseverwalter gehabt, weil das alles unübersichtlich war. Mein Masseverwalter hat mich darauf hingewiesen, dass die Schulden – die angeblichen Schulden, sage ich jetzt – beim Finanzamt eigentlich noch nicht richtig bestehen, weil eben ein Vorlageantrag aufliegt. Ich habe nicht nachsehen können und habe das nicht beweisen können, weil der Finanzonlinezugang gesperrt war, mit dem Zeitpunkt wo ich Insolvenz angemeldet habe. Mein Masseverwalter (ein Rechtsanwalt) hat daraufhin beim Finanzamt nachgefragt und dort wurde ihm gesagt, ich hätte keinen Vorlageantrag vorgelegt. So musste ich die Schuld anerkennen, sonst wäre das ausgegliedert worden, aus dem Insolvenzverfahren. Dann hätte ich erst Recht wieder Schwierigkeiten gehabt. Warum das so passiert ist weiß ich nicht. Im Insolvenzverfahren bin ich als Lügner dargestellt worden, als ob ich so etwas nie abgegeben hätte. Das Finanzamt hat den Rechtsanwalt quasi nicht die Wahrheit gesagt, so ist es, aber es gilt die Unschuldsvermutung. Es wurde gesagt, „nein, das hat er nicht“. Die Sache ist erledigt.

SB: Was heißt genau „anerkannt“?

Beschwerdeführer: Ich habe einen Zahlungsplan. Beim Finanzamt habe ich es nicht anerkannt, nur am Insolvenzgericht. Das habe ich machen müssen. Sonst wäre es wieder ausgegliedert worden. Beim Finanzamt habe ich nichts anerkannt, weil ich immer gesagt habe, das stimmt nicht und ich war ja laufend mit dem Finanzamt in Kontakt und mir wurde immer wieder gesagt, sie nehmen jetzt an, dass es ein Dienstverhältnis war, aber das kann ja jeder sagen. Für uns sind sie jetzt ....

SB: Unternehmer.

Was sie uns jetzt sagen müssten – sie müssen uns erklären, warum eine Wiederaufnahme zulässig ist.

Beschwerdeführer: Es ist immer wieder gesagt worden, bei jedem Gespräch, egal ob bei der Einvernahme, den Telefonaten usw., ich muss erst einmal abwarten, bis bewiesen werden kann, dass es auch tatsächlich ein Dienstverhältnis war. Dann wird das auch von Amts wegen überprüft. Ich habe das auch nie beweisen können, weil ich keine Unterlagen gehabt habe, von der Firma oder irgendwem anderen. Das erste Mal, wie ich das schwarz auf weiß gehabt habe, dass es ein Dienstverhältnis war, das waren diese Mitteilungen die ich am 18. April 2012 bekommen habe, da habe ich am 21. April 2012 das dem Finanzamt sofort mitgeteilt, mit der Kopie vom Schreiben der Mitarbeitervorsorgekassa und mit dem Auszug von der Gebietskrankenkassa. Und dass ich ab dem Zeitpunkt 2014 nachdem ich Insolvenz angemeldet habe nicht mehr beim Finanzamt Bittsteller war, das war klar, weil es geheißen hat, das ist so, Sendepause und ich konnte nicht einmal beweisen, dass

ich den Antrag abgegeben habe. Weil sogar meinem Rechtsanwalt gesagt wurde, das stimmt nicht. Ich habe dann ja gar nichts mehr machen können. Daher bin ich meinem Zahlungsplan nachgekommen, weil sonst die Insolvenz gefährdet gewesen wäre. Aber dass das fünf Jahre dauert, bis das vorgelegt wird, das ist ärgerlich und dass immer wieder behauptet wurde, ich hätte keinen Vorlageantrag abgegeben. Dabei habe ich das über Finanzonline gemacht, damit das nachvollziehbar ist.

SB: Den Vorlageantrag gibt es, das ist unbestritten.

Beschwerdeführer: Jetzt ist das unbestritten. Seit 2018. Ab 2014 war es bestritten.

SB: Wenn das die wesentlichen Argumente waren, darf ich sie ersuchen, draußen Platz zu nehmen.

## **B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt**

Der Bf. war bei den Firmen AH (2007) sowie D+S (2008) beschäftigt. Während der Bf. dem Finanzamt zunächst eine selbständige Tätigkeit bekanntgab, stellte er bereits am 28. Juli 2008 Forderungen an die AH bezüglich des beendeten Dienstverhältnisses (Gehalt, Urlaubszuschuss usw.) und verweist in einer Niederschrift bei der GKK am 31. Juli 2008 auf sein Dienstverhältnis. Im Schreiben an das Finanzamt vom 12. August 2008 wird ebenfalls auf die nichtselbständige Tätigkeit bei der AH verwiesen. Damit hatte der Bf. vor Erlassung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 Kenntnis davon, dass seine Tätigkeit nicht als selbständig einzustufen war.

## **C. Rechtslage**

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

- der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- der Bescheid von Vorfragen 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

## **D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt**

1. Strittig ist die Frage, ob eine Wiederaufnahme auf Antrag für die Einkommen – und Umsatzsteuerbescheide 2007 sowie den Einkommensteuerbescheid 2008 zugelassen werden kann.

2. Voraussetzungen der Wiederaufnahme:

a. Zu den Voraussetzungen einer Wiederaufnahme auf Antrag zählt

- ein Antrag
  - das Vorhandensein von Tatsachen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind
  - die Bezeichnung der Umstände auf die der Antrag gestützt wird, die Partei bestimmt, welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen werden und
  - die Behauptung, dass Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen sind“. Diese Tatsachen müssen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sein.
- b. Aus § 303 Abs 1 lit b iVm Abs 2 lit b BAO ist abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen **aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen** ist (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; ebenso VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036; BFG 16.6.2014, RV/3100671/2012; BFG 10.7.2014, RV/5101246/2011; BFG 12.3.2015, RV/7104909/2014; BFG 12.9.2018, RV/2100671/2017) und nicht aus der Sicht des Finanzamtes (so Ritz, § 303 BAO, Rz 47, 6. Auflage; BFG 12.3.2015, RV/7100341/2011; Rzeszut, SWK 2017, 396).

Insofern geht die Argumentation des Bf, ins Leere, wonach die Finanzbehörden ebenso Kenntnis von den Umständen der Tätigkeit hatten, wie der Steuerpflichtige.

3. a. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften). Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, sind keine neuen Tatsachen und damit keine Wiederaufnahmegründe (Ritz, BAO-Kommentar, 6. Auflage, § 303, Rz 21-23).

Es lassen sich damit die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (BFG 14.8.2018, RV/2100688/2017).

b. (1) Der Bf. hat am 9. Februar 2007

- eine Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) und
- einen Fragebogen betreffend den Beginn einer selbständigen Tätigkeit (Steuernummer, Ort der Geschäftsleitung, Beginn der Tätigkeit 8.2.2007, Wirtschaftsjahr für die Gewinnermittlung 2/2007 bis 12/2007, voraussichtlicher Jahresumsatz im Eröffnungsjahr 11.500,00 € und im Folgejahr 14.000,00 €) beim zuständigen Finanzamt eingereicht.

(2) Dem Wiederaufnahmeantrag ist zu entnehmen, dass er sich **auf den Umstand des Vorliegens eines Dienstverhältnisses stützt**, entgegen „der Meinung des Arbeitgebers, wonach der Bf. 2007 (und 2008) selbständig tätig war. Die Meldung (des Dienstverhältnisses) durch den Dienstgeber erfolgte nach Darstellung des Bf. erst am 18 April 2012.

(3) Die genauen Umstände der Tätigkeit waren dem Bf. seit 2007 bekannt. Der Bf. war 2007 als Filialleiter für AH tätig. Der Bf. musste selbst für Krankenversicherung und Pensionsversicherung aufkommen, er erhielt 1.500,00 € brutto, es gab keine Verträge und keine schriftlichen Vereinbarungen. Im Jahr wurden 14 Tage Urlaub „gewährt“, im Krankheitsfall wurde Geld überwiesen. Auch Provisionszahlungen aus abgeschlossenen Verträgen waren möglich, dazu ist es aber nicht gekommen.

(4) Die Betätigung wurde vom Bf. unter „selbständige Tätigkeit“ eingereiht und er gab entsprechende Steuererklärungen ab. Die spätere Umqualifizierung durch die GKK, die von einem ordentlichen Dienstverhältnis ausgeht, stellt eine bloße Korrektur einer zunächst fehlerhaften rechtlichen Beurteilung dar. Der Sachverhalt hat sich in der Zwischenzeit nicht geändert. Daher liegt keine neu hervorgekommene Tatsache vor, die zu einer Wiederaufnahme führen könnte. Der Bf. hält offensichtlich die Neubemessung der Beitragsgrundlagen bei den damaligen Arbeitgebern für eine neue Tatsache. Diese ist aber nur das Ergebnis einer rechtlichen Neubewertung des seit 2007 bestehenden Sachverhalts durch die GKK, die einer Wiederaufnahme nicht zugänglich ist.

4. Die Wiederaufnahme auf Antrag ist auch aus einem anderen Grund nicht zulässig:

a. Es müssen Tatsachen vorliegen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existieren, aber erst danach hervorgekommen sind.

b. Die Bescheide für 2007 wurden am 13. Januar 2009 und der Einkommensteuerbescheid für 2008 am 7. Juli 2010 erlassen.

c. Bereits am 28. Juli 2008 gibt der Bf. in einem Schreiben an die Firma AH an, er sei vom 1. Februar 2007 bis zum 31. Januar 2008 als Filialleiter und Ausbildungsleiter beschäftigt gewesen und **beende das Dienstverhältnis durch vorzeitigen Austritt**. Er trete aus, da **trotz Dienstverhältnisses keine Meldepflichten und keine korrekten Abrechnungen erstellt sowie Gehaltszahlungen verspätet durchgeführt worden seien**. Das widerspreche den gesetzlichen und kollektivvertraglichen Regelungen. Es würden daher Forderungen geltend gemacht

- **Gehalt vom 1.2.2007 bis 31.1.2008**

- **Urlaubszuschuss 2007**

- **Urlaubszuschuss aliquot 2008**

sowie weitere Dienstgeberleistungen.

**Zur Anwendung komme der Kollektivvertrag für Angestellte und Lehrlinge im Handel, Beschäftigungsgruppe 5.**

d. Zum Dienstgeber D+S führt der Bf. in der Niederschrift vom 31. Juli 2008 aus, er sei als Filialleiter beschäftigt gewesen (bis September 2007 in St. Pölten und ab Oktober 2007 in Wien). Er habe insgesamt 6 Tage Urlaub konsumiert (Monatslohn 1.500,00 €). Die Arbeitszeit sei wie folgt geregelt gewesen

- St. Pölten Montag bis Mittwoch 9 Uhr bis 18.30 Uhr
- St. Pölten Donnerstag und Freitag 9 Uhr bis 19.30 Uhr
- St. Pölten Samstag 9 Uhr bis 18 Uhr
- Wien Montag bis Freitag 9 Uhr bis 20 Uhr und
- Wien Samstag 9 Uhr bis 18 Uhr.

Der Bf. habe festgestellt, dass er nicht zur Sozialversicherung gemeldet gewesen sei. Daher habe er die Kasse ersucht, seine Versicherungspflicht zu überprüfen und die entsprechenden Nachmeldungen einzuholen.

e. Im Schreiben des Bf. an das Finanzamt vom 12. August 2008 teilt dieser mit, **die Firma AH habe keine Meldung durchgeführt (weder Krankenkasse, noch steuerrechtlich)**. Daher habe er im März 2008 auf Anraten und nach Rücksprache mit der GKK und dem Finanzministerium bei der Polizei eine Anzeige gemacht. Weiters sei auch das Bundesministerium für Finanzen von diesem Vorfall informiert worden. **Der Bf. sei in diesem Zeitraum nicht selbständig tätig gewesen.**

f. Damit hatte der Bf. lange vor Erlassung des Einkommen- und Umsatzsteuerbescheides 2007 (und des Einkommensteuerbescheides 2008) Kenntnis davon, dass die von ihm ausgeübte Tätigkeit den nichtselbständigen Einkünften zuzurechnen war. Die Tatsachen sind somit nicht nach der Bescheiderlassung hervorgekommen, sodass eine Wiederaufnahme auch aus diesem Grund nicht zulässig ist.

5. Mündliche Verhandlung und Senat:

a. Der Bf. hat sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag beantragt, eine mündliche Verhandlung und/oder ein Verfahren vor dem Berufungssenat abzuhalten.

b. Der Ausdruck „und/oder“ drückt aus, dass eine Verknüpfung oder eine Alternative angeboten wird. So bedeutet zB „geben sie uns bitte ihre Adresse und/oder Telefonnummer“, ein Dreifaches

- ihre Adresse und die Telefonnummer,
- oder nur die Adresse
- oder nur die Telefonnummer.

Da der Ausdruck und/oder in der Beschwerde mehrfach und auch in anderen Zusammenhängen verwendet wurde, handelt es sich nicht um ein Verschreiben oder um eine Verwechslung, eine Mängelbehebung kommt nicht in Betracht. Damit ist auch nur die Wortinterpretation heranzuziehen, weil der Begriff und/oder nur die Auslegung einer Dreifachvariante zulässt, sodass andere Auslegungsmethoden nicht greifen können.

Die Erledigung konnte damit durch Senat und mündliche Verhandlung, durch den Senat (ohne mündliche Verhandlung) oder in mündlicher Verhandlung (ohne Senat) erfolgen.

#### **E. Zulassung zur 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.

Die Entscheidung orientiert sich an der ständigen Rspr des VwGH, eine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 23. Oktober 2018