



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 19.1. und 1.2.2010 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007 sowie betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007

a.) entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

b.) beschlossen:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 wird (als unzulässig geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 19.1. und 1.2.2010 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommen. In den berichtigt erlassenen Einkommensteuerbescheiden dieser Jahre (gleichen Ausfertigungsdatums) wurden bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch Einkünfte erfasst, die von der B bezogen wurden (2.216,33 € bzw. 3.130,62 €). Die neuen Sachbescheide wurden damit begründet, dass *nach* Ergehen der bisherigen Einkommensteuerbescheide (vom 14.2.2007 bzw.

28.4.2008) vom Arbeitgeber Lohnzettel für die Zeiträume 1.3. bis 31.12.2006 bzw. 1.1. bis 31.12.2007 übermittelt wurden.

In der Berufung gegen die Wiederaufnahms- sowie gegen die neuen Sachbescheide wurde ausgeführt, dass die Begründungen der Verfahrensbescheide außer allgemeinen Aussagen zur Wiederaufnahme „keinerlei spezifische Wiederaufnahmsgründe“ aufweisen würden. Die in den Einkommensteuerbescheiden genannte Begründung lasse ebenfalls nicht erkennen, aus welchen Angaben in den Lohnzetteln ein Wiederaufnahmsgrund abgeleitet werde. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) sei in den genannten Jahren bei der B in unregelmäßiger Folge tageweise tätig geworden, wobei die Tätigkeit jeweils kürzer als eine Woche gewesen sei. Damit liege fallweise Beschäftigung iSd [§ 69 Abs. 1 EStG 1988](#) vor, die auch ordnungsgemäß bei der Gebietskrankenkasse gemeldet worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 5.1.2012 wurden die Berufungen mit folgender Begründung abgewiesen:

„Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid:“

Die Wiederaufnahme begründete sich auf der Tatsache, dass im Zuge einer Lohnabgabenprüfung bei der B festgestellt wurde, dass keine fallweise Beschäftigung vorliegt, sondern ein Dienstverhältnis, worauf ein Lohnzettel gem. § 84 EStG übermittelt wurde. Diese Tatsache war der Begründung des Sachbescheides zu entnehmen. Unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) wurde die Wiederaufnahme verfügt, da im vorliegenden Fall das Interesse der Abgabenbehörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegt und die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können. Die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide war daher abzuweisen.“

Berufung gegen den Sachbescheid:

Wird eine Beschäftigung regelmäßig, wenn auch nur stunden- oder tageweise ausgeübt, so kann nicht unterstellt werden, dass das Beschäftigungsverhältnis als solches in Abständen von wenigen Stunden oder Tagen immer wieder beendet und danach neu begründet wird. Vielmehr handelt es sich dabei um ein kontinuierliches Beschäftigungsverhältnis (Teilzeitbeschäftigung). Die Pauschbesteuerung gem. § 69 Abs. 1 EStG 1988 kann daher nicht angewendet werden. Die kontinuierliche Beschäftigung wird auch durch die monatliche Lohnabrechnung durch den Steuerberater deklariert. Die Berufung war daher abzuweisen.“

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde das bisherige Berufungsvorbringen aufrecht erhalten und (hinsichtlich der Berufung gegen die Sachbescheide) ergänzt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind,

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die vom Finanzamt abgesprochen wurde, durch den Tatortkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde.

2. Die angefochtenen Verfahrensbescheide enthalten die folgende Begründung:

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

3. Diese Begründung erweist sich nicht als rechtmäßig. Der Abgabenbehörde erster Instanz wurden zwar im Zuge der Prüfung der Lohnabgaben der B *erstmaß* Lohnzettel vorgelegt. Diese Lohnzettel wurden den angefochtenen Bescheiden aber gerade nicht zugrunde gelegt. Sie wiesen nämlich (in KZ 245) keine steuerpflichtigen Bezüge aus. Wenn daher in den angefochtenen Bescheiden von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Beschäftigung des Bw. bei der genannten Firma ausgegangen wurde, handelte es sich dabei bereits um das Ergebnis einer rechtlichen Beurteilung der entfalteten Tätigkeit, deren entscheidende Merkmale in den vorgelegten Lohnzetteln in *sachverhaltsbezogener* Hinsicht nicht zum Ausdruck gekommen sind.

4. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die mit den Pauschsätzen des [§ 69 Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuern waren, außer Ansatz. Wäre das Verfahren tatsächlich deshalb wiederaufgenommen worden, weil ein Lohnzettel vorgelegt wurde, hätte sich hinsichtlich der in den bisherigen Einkommensteuerbescheiden angesetzten

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keine Abweichung ergeben. Die Wiederaufnahme der Verfahren wäre unzulässig gewesen.

5. Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt *herangezogenen Gründen*, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruchs des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. 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.

Der Arbeitgeber hat zwar – nach Maßgabe der Bestimmungen des [§ 84 EStG 1988](#) – der Finanzverwaltung Lohnzettel zu übermitteln. Wird dem Finanzamt aber *nach* Ergehen eines Einkommensteuerbescheids ein Lohnzettel bzw. ein neuer oder ein berichtigter Lohnzettel bekannt, rechtfertigt nicht schon die Übermittlung des Lohnzettels als solche, sondern ggf. erst die mit diesem übermittelte Information über *Tatsachen* iSd § 303 Abs. 4 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Nach der Aktenlage wurden die im vorliegenden Fall bedeutsamen Lohnzettel *iSd § 84 Abs. 4 EStG 1988* offenbar bereits am 18.12.2006 bzw. am 19.12.2007 ausgestellt.

6. Weder in den angefochtenen Verfahrensbescheiden noch in den ebenso angefochtenen Sachbescheiden sind jene Tatsachen dargestellt, die das Finanzamt zu der Ansicht gelangen ließen, es lägen *keine Bezüge* *iSd § 69 Abs. 1 EStG 1988*, sondern Einkünfte vor, die in eine Veranlagung des Arbeitnehmers *iSd § 41 Abs. 4 EStG 1988* einzubeziehen wären.

Es trifft zwar zu, dass es die Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, einen mangelhaften Bescheid erster Instanz zu ergänzen bzw. richtig zu stellen. Die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO berechtigt die Abgabenbehörde zweiter Instanz aber nicht dazu, einen vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen zu ersetzen bzw. einen Wiederaufnahmsgrund erstmals in das Verfahren einzuführen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm *gebrauchten Gründen* wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache des Verfahrens erster Instanz schließt es sohin aus, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz neue Wiederaufnahmsgründe heranzieht und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.

Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese Beschränkung auf die Sache des erstinstanzlichen Verfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt (eine „Sanierung“ in einer Berufungsvorentscheidung des Finanzamts kommt dabei nicht in Betracht), muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamts ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (VwGH 30.11.1999, [94/14/0124](#)).

7. Ob es zulässig ist, bei der Prüfung der Frage, ob ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund gegeben ist, auf die Begründung des gleichzeitig ergangenen *Sachbescheids* zurückzugreifen, kann im vorliegenden Fall auf sich beruhen, wenngleich auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.3.2009, [2008/15/0327](#), verwiesen sei, in dem der Gerichtshof eine solche Vorgangsweise für den damals entschiedenen Fall für rechtmäßig befunden hatte (vgl. auch VwGH 26.4.2012, [2009/15/0119](#), zur vergleichbaren Konstellation des § 299 BAO). Im vorliegenden Fall ist nämlich weder aus der Begründung der Verfahrensbescheide noch aus jener der Sachbescheide erkennbar, welche Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen sind, die zur Erlassung neuer Sachbescheide berechtigt hätten.

8. Der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide war daher Folge zu geben. Die Bescheide waren aufzuheben.

Wird ein Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat ([§ 307 Abs. 3 BAO](#)). Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheids scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand; der alte Sachbescheid lebt wieder auf (VwGH 19.12.2006, [2006/15/0353](#)).

Die Berufung gegen die neuen Sachbescheide war daher (als unzulässig geworden) zurückzuweisen. Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. Februar 2013