

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Edith Putschögl in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch RAeOG, über die Beschwerde vom 18.10.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt FA, vom 19.09.2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer (Bf) ist in den beschwerdegegenständlichen Jahren in seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Immobilienmakler tätig. In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2015 machte er jeweils das Vertreterpauschale im Sinne der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörige bestimmter Berufsgruppen geltend.

Die Einkommensteuererklärungen wurden elektronisch eingereicht und die entsprechenden Einkommensteuerbescheide wurden erklärungsgemäß erlassen.

Am 22.07.2016 wurde von der belangten Behörde ein Ersuchen um Ergänzung an den Bf gerichtet, worin er ersucht wurde, zur Überprüfung des Vertreterpauschales eine Kopie des Dienstvertrages vorzulegen.

Diesem Ersuchen kam der Bf am 18.08.2016 mit Email nach; der vorgelegte Dienstvertrag war mit 01.02.2002 datiert.

Am 19.09.2016 erließ das Finanzamt die nunmehr angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2015 und begründete diese folgendermaßen:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 1 BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher angeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht wurden und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 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."*

Am 18.10.2016 erhob der Vertreter des Bf unter anderem Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2011 bis 2015 und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

*"Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer dieser Jahre 2011 bis 2015 liegen nach Ansicht des Beschwerdeführers nicht vor. Nach Ansicht des Beschwerdeführers sind keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. In den abgeschlossenen Verfahren hat der Beschwerdeführer schon immer angegeben, wo und unter welchen konkreten Bedingungen er beschäftigt ist; die Tätigkeit des Beschwerdeführers hat sich daher seit Einbringung der Veranlagungen bis zum heutigen Tag, insbes. auch für die jeweils relevanten Zeiträume, nämlich die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2015 nicht geändert. Geändert hat sich lediglich die Ansicht der belangten Behörde, nämlich, dass der Beschwerdeführer nicht berechtigt sein soll, das sog. Vertreterpauschale in Anspruch zu nehmen. Wenn die Behörde in der Vergangenheit aufgrund des jeweils gleichen Sachvorbringens die rechtliche Qualifikation getroffen hat, dass dem Beschwerdeführer das sog. Vertreterpauschale als Abzugsposten für Werbekosten zusteht, und sodann ihre (Rechts-)Meinung ändert, kann das nicht zu einer Wiederaufnahme der Festsetzung der Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 2011 bis 2015 führen. Es sind keinerlei neuen Tatsachen und/oder Beweismittel hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Derartige neue Tatsachen und/oder Beweismittel sind auch von der belangten Behörde nicht angeführt, oder dem Beschwerdeführer vor Bescheiderlassung im Rahmen des notwendigen rechtlichen Gehörs gem. § 45 (§) AVG zur Kenntnis gelangt."*

In der Beschwerdeschrift begehrte der Vertreter des Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung. Mit Beschwerdevorlage (Vorlagebericht) vom 27.10.2016 wurde die gegenständlich Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der im Vorlagebericht abgegebenen Stellungnahme zur gegenständlichen Beschwerde stellte die belangte Behörde den Antrag, diese als unbegründet abzuweisen und führte dazu aus:

*"Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung*

*des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt*

*gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc. des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes. Da im gegenständlichen Verfahren der Dienstvertrag und auch eine Tätigkeitsbeschreibung für die Jahre 2011 bis 2015 erst nach Ergehen der Erstbescheide dem Finanzamt zur Beurteilung, ob ein Vertreterpauschale zu gewähren ist, vorgelegt worden sind, liegen nach der Judikatur neue Tatsachen für diese Jahre vor, denen zufolge eine Berechtigung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist. "*

#### **Beweiswürdigung:**

Dazu ist auszuführen, dass der festgestellte Sachverhalt unstrittig ist und mit der Aktenlage überein stimmt.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

#### **Rechtliche Beurteilung:**

Nach § 303 Abs. 1 BAO kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der durch rechtskräftige Bescheide abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2015 sind daher im Beschwerdefall:

- das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel
- deren abändernde Auswirkung auf den Spruch des Bescheides und
- eine dem Gesetz entsprechende Ermessensausübung.

Der Neuerungsstatbestand verlangt das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel. 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. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach der Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung gelangen hätten können (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 303 Rz 21 und Rz 24). Dabei kommt es auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) für das jeweilige Veranlagungsjahr an (zB. VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0016; 28. 10. 2009, 2008/15/0049; 24. 6. 2009, 2007/15/0045; 23. 9. 2005, 2002/15/0001).

Keine neuen Tatsachen sind hingegen, wie in der Beschwerde zutreffend angemerkt, etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, da die Wiederaufnahme nicht dazu dient, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Die die Wiederaufnahme rechtfertigenden neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel müssen bereits im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung existent gewesen, jedoch später hervorgekommen und so entscheidungswesentlich sein, dass sie, wären sie bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmegründe (Vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 30).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl VwGH 16.11.2006, 2006114/0014).

Gemäß § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in hier nicht interessierenden Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Verwaltungsgericht 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.

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. 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 Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Aufgabe des Verwaltungsgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Verwaltungsgericht den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist weder in der Beschwerdevorentscheidung noch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes nachholbar (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104, *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz 3).

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide 2011 bis 2015 mit einem Verweis auf die in der Begründung zu den gleichzeitig neu ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2011 bis 2015 angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel begründet.

Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht entgegen der Meinung der Vertretung des Bf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das Erkenntnis des VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

In den Einkommensteuerbescheiden 2011 bis 2015 vom 19.09.2016 findet sich folgende Begründung:

*"Sie sind lt. Dienstvertrag seit 1.2.2002 als Immobilienfachberater bei der XYZ GmbH beschäftigt. Ihre Aufgabe ist die Vermittlung des An- und Verkaufs von Immobilien sowie die Vermittlung v. Bestandsverträgen. Sie unterliegen den Berufs- und Standesregeln der Immobilienmakler - sämtliche Kundenanträge sind unverzüglich der Gesellschaft zu übermitteln. Ausdrücklich angeführt wird, dass Sie lediglich vermitteln dürfen und weder abschlussberechtigt (keine Handlungsvollmacht im Sinne des HGB), noch inkassoberechtigt sind. Ihre Tätigkeit fällt somit nicht in die Gruppe der Vertreter gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für*

*Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen. Das Vertreterpauschale war daher nicht anzuerkennen."*

Damit werden nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aber keine neuen Tatsachen dargetan, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Der Bf hat in den Steuererklärungen bei der genauen Bezeichnung seiner beruflichen Tätigkeit „Immobilienmakler“ angegeben. Der anwaltlichen Vertretung des Bf ist zuzustimmen, dass sich bereits aus der Tätigkeitsbezeichnung als Immobilienmakler nach dem allgemeinen Sprachgebrauch ergibt, was als Tätigkeit in der Begründung zur Wiederaufnahme angeführt wird, nämlich die Vermittlung von Immobilienan- und –verkäufen sowie Bestandverträgen.

Die daran anschließende Begründung in den Einkommensteuerbescheiden bezieht sich auf § 1 Abs. 3 des Dienstvertrages.

Wie sich im Zuge des Ermittlungsverfahrens herausgestellt hat, tut der Bf diesbezüglich aber real nichts. Als Wiederaufnahmegrund sind aber nur Tatsachen geeignet, die auch in der Wirklichkeit gegeben sind.

Andere Wiederaufnahmegründe wurden von der Abgabenbehörde nicht herangezogen.

Da keine neue Tatsachen vorliegen, erfolgte die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2015 somit aufgrund einer Änderung der Rechtsansicht.

Da dies unzulässig ist, ist dem Beschwerdebegehren zu entsprechen.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011 bis 2015 sind ersatzlos aufzuheben, es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

Da dies gegenständlich nicht der Fall ist, war eine Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 7. September 2017

