

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Vorsitzenden SenVors und die weiteren Senatsmitglieder Berichterstatter, Laienrichter und Laienrichterin im Beisein der Schriftführerin Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführer, Bf), AdrBf, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, über die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 und gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 des Finanzamtes X, beide vom 1. Dezember 2014, in der Sitzung vom 3. April 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, **zu Recht erkannt** :

Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 werden ersatzlos aufgehoben.

Weiters wird folgender Beschluss gefasst: Der Vorlageantrag des Beschwerdeführers vom 21. April 2015 gegen die vom Finanzamt X ohne Anfechtung der Sachbescheide ergangenen Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2015 betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 wird gemäß § 264 Abs. 5 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen diese Entscheidungen ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Aus Anlass der Neugründung des Betriebes hielt das Finanzamt X (belangte Behörde) Nachschau im Betrieb des Beschwerdeführers (Bf). Dem diesbezüglich verfassten Bericht vom 18. Dezember 2008 samt Beilagen ist zu entnehmen, dass der Bf Arbeitsgerät (unter anderem einen Kleinbagger mit Mäher, dazu Salz/Splittstreuer und einen Kippanhänger) im Gesamtwert von ca. 25.000 Euro zur Durchführung der von ihm angebotenen Leistungen angeschafft hat. Zufolge des beigelegten Unternehmensplanes beabsichtigte der Bf, folgende Leistungen im Rahmen seines Unternehmens anzubieten: Grundstücks- und Grünflächenpflege, Garten- und Landschaftsbau, Schneeräumung, Salz- und Splittstreuung, Hofinstandhaltung und Vorbereitung zu Asphaltierungs-

und Pflasterarbeiten. Die selbständige gewerbliche Tätigkeit übe der Bf neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Y aus. Die Tätigkeiten ließen sich auf Grund der 24-Stunden-Schichtdienste bei der y gut miteinander vereinbaren.

Das Finanzamt hat am 20. September 2012 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 und am 26. Juli 2013 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erlassen. Darin wurden negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von Euro -12.260,60 bzw. in der Höhe von Euro -11.897,76 anerkannt.

Aus dem vom Arbeitgeber (Z) im Februar 2012 übermittelten Lohnzettel für das Jahr 2011 u.a. mit den Angaben *Beamter / Vollbeschäftigung / 696,00 € Pendlerpauschale* – letzteres ist auch aus dem auszugsweisen Abdruck des Lohnzettels am Ende des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 20. September 2012 ersichtlich – war der belangten Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die aktive nichtselbständige Tätigkeit des Bf während des Kalenderjahres 2011 bekannt.

Aus dem vom Arbeitgeber (Z) im Februar 2013 übermittelten Lohnzettel für das Jahr 2012 u.a. mit den Angaben *Beamter / Vollbeschäftigung / 696,00 € Pendlerpauschale* – letzteres ist auch aus dem auszugsweisen Abdruck des Lohnzettels am Ende des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 26. Juli 2013 ersichtlich – war der belangten Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die aktive nichtselbständige Tätigkeit des Bf während des Kalenderjahres 2012 bekannt.

Am 9. Oktober 2014 wurde ein Ergänzungersuchen betreffend die Steuererklärung 2013 unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) an den Bf gerichtet. Er wurde in dem Schreiben aufgefordert darzulegen, inwiefern seine Tätigkeit der Erzielung von Einkünften diene.

In der Stellungnahme zum Ergänzungersuchen vom 14. November 2014 wurde seitens des Bf Folgendes ausgeführt:

*„Herr bf betreibt die Tätigkeit (Baggerarbeiten und Maschinendienste) im Nebenerwerb. Er bietet seine Leistungen zu marktüblichen Preisen an. Hinsichtlich der Leistungen verzichtet er auf Werbemaßnahmen, da Herr bf regelmäßig durch Mundpropaganda weiterempfohlen wird. Die Auslastung ist Grundsätzlich gut.“*

*Ein Problem, dass sich aufgrund des Nebenerwerbes stellt, ist die absolute Wetterabhängigkeit. Da Baggerarbeiten nur bei entsprechend positiven Witterungsbedingungen möglich sind, Herr bf jedoch aufgrund seines Schichtdienstes nicht immer abrufbar ist, können manche Aufträge dann leider nicht angenommen werden.“*

*Festzuhalten ist, dass die Tätigkeit dahingehend ausgerichtet ist Gewinne zu erzielen. Herr bf hat mittlerweile einen relativ großen Kundenstock, welcher in weiterer Folge an seinen derzeit in Ausbildung befindlichen Sohn übergeben werden soll.“*

Mit Bescheiden vom 1. Dezember 2014 hat das Finanzamt X das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2011 (vorheriger Bescheid vom 20. September 2012) und für das Jahr 2012 (vorheriger Bescheid vom 26. Juli 2013) gemäß § 303 Abs. 1 BAO

wiederaufgenommen. Begründend wird dazu in jedem der beiden Bescheide jeweils nach der standardisierten Begründung („*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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.*“) auch wie folgt ausgeführt:

„*Die durch die Vorhaltsbeantwortung gewonnenen Informationen führten zur Aberkennung der Einkunftsquelle, die zu einer Wiederaufnahme gem. § 303(1) BAO berechtigten.*“

Weiters wurden – ebenfalls mit 1. Dezember 2014 datiert – die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2011 und für das Jahr 2012 neu erlassen, wobei die Verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht anerkannt und diese jeweils mit Euro 0,00 festgesetzt wurden sowie auf eine gesondert zugehende, zusätzliche Begründung verwiesen wurde. In dieser ergänzenden Bescheidbegründung, die auch das Jahr 2013 (kein Streitjahr) betrifft, stellte das Finanzamt X zunächst (auf Seite 1 f) unter Punkt 1 einen Sachverhalt dar, welcher einerseits aus dem Unternehmensplan des Bf. aus 2008 stammt und andererseits aus einer Aufgliederung der Ausgaben der Jahre 2008 bis 2013 sowie aus Auflistung der jährlichen Einnahmen und Verluste besteht. Diese Zahlen müssen aus den Steuererklärungen stammen, weil die Aktenlage keinen Anhaltspunkt bietet, dass sie auf andere Weise bekannt geworden wären.

Weiters folgt unter Punkt 2 (auf den Seiten 2 bis 4) der Begründung die Qualifizierung der gewerblichen Tätigkeit des Bf als Liebhaberei. Nach Durchführung einer Kriterienprüfung bezüglich der § 1 Abs. 1 LVO-Tätigkeit des Bf kommt das Finanzamt zum Ergebnis, dass die Tätigkeit nicht dazu geeignet sei, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften und daher als Liebhaberei zu beurteilen sei. Wesentlich sei – wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. November 2014 seitens des Bf ausgeführt werde –, dass die gewerbliche Tätigkeit nicht mit der nichtselbständigen Beschäftigung des Bf vereinbar sei, da erstere witterungsabhängig sei und der Bf auf Grund zweiterer und der damit verbundenen Schichtdienste nicht flexibel reagieren könne. Dieser Umstand sei dem Bf von Beginn seiner Tätigkeit an bekannt gewesen. Es liege in der Natur der Sache, dass Baggerarbeiten vorwiegend im Freien ausgeübt werden und daher der Witterung ausgesetzt seien. Dies bedeute, dass die Tätigkeit von Beginn an nicht erfolgbringend ausgeübt habe werden können. Die im Schreiben vom 14.11.2014 angeführte Weitergabe des Kundenstockes an den in Ausbildung befindlichen Sohn (15 Jahre alt) bedeute eine von vornherein zeitlich begrenzt geplante Betätigung.

Auf der 5. Seite der Begründung führt das Finanzamt zur Verfahrenswiederaufnahme aus: „*Es ist daher im Jahr 2012 eine Betriebsaufgabe zu unterstellen, die zu einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO berechtigt.*“

Mit Schreiben vom 12. Februar 2015 hat der Bf Beschwerde (nur) gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 vom 1. Dezember 2014 erhoben mit dem Begehren nach deren ersatzloser Behebung.

In der Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht: Das Finanzamt müsse die Wiederaufnahmegründe im Detail anführen. Zumindest müsste ausgeführt werden, aufgrund welcher Information genau welcher Wiederaufnahmsgrund gegeben sei. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt sei dem Finanzamt aus dem Unternehmensplan vom 17. Dezember 2008 bekannt gewesen. Es könnten keine wie immer gearteten neuen Informationen dazugekommen sein. Es lägen keine Wiederaufnahmsgründe vor. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH berechtige die Wertung einer Tätigkeit als Liebhaberei nicht zur Wiederaufnahme.

Mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2015 wurde – unrichtigerweise mangels Bekämpfung der Sachbescheide – die Beschwerde vom 13. Februar 2015 (Eingangsstempel) gegen den „*Einkommensteuerbescheid 2011*“ und den „*Einkommensteuerbescheid 2012*“ vom 1. Dezember 2014 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt habe erst im Zuge des Vorhalteverfahrens im Herbst 2014 davon erfahren, wie der Bf seine Tätigkeit betreibe, die Leistungen anbiete, wie die Geschäftslage sei und dass die Wetterabhängigkeit in Verbindung mit dem Nebenerwerb ein Problem darstelle. Dies sei im Unternehmensplan als Vorteil dargestellt worden, wonach sich die gewerbliche Tätigkeit gut mit dem Schichtdienst vereinbaren ließe. Dabei handle es sich um eine neu hervorgekommene Tatsache. Dem Vorwurf, die Wiederaufnahmegründe nicht im Detail angeführt zu haben, entgegnete das Finanzamt, „*dass das Finanzamt in der Bescheidbegründung der Wiederaufnahme auf das Vorhalteverfahren und die daraus entstandenen neuen Tatsachen hingewiesen hat und in der Begründung des Sachbescheides die darauffolgende Kriterienprüfung sowie Würdigung stattgefunden hat. Es würde den Rahmen der Begründung sprengen, alle Argumente sowohl in der Begründung des Wiederaufnahmbescheides als auch im Sachbescheid anzuführen*“.

Der Bf stellte mit Schreiben vom 21. April 2015 den Antrag, die Beschwerde vom 12. Februar 2015 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2011 und 2012 dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Das Finanzamt X erließ am 26. Mai 2015 – nach einer Anfrage des BFG wegen der Diskrepanz zwischen der vorgelegten Beschwerde und der Beschwerdevorentscheidung vom 27. März 2015 – erneut eine Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde des Bf vom 12. Februar 2015. In der Beschwerdevorentscheidung vom 27. März 2015 sei das Finanzamt irrtümlich davon ausgegangen, die Beschwerden richteten sich gegen die Einkommensteuersachbescheide betreffend die Jahre 2011 und 2012. Nunmehr wies das Finanzamt – der Anfechtung entsprechend – die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2011 und 2012 als unbegründet ab. Die Begründung der belangten Behörde hierfür entspricht der Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2015

Der Bf stellte daraufhin mit Schreiben vom 29. Juni 2015 abermals den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In der mündlichen Verhandlung am 3. April 2019 wurde von den Parteien ergänzend Folgendes vorgebracht:

Finanzamt (belangte Behörde): Im Zuge des Vorhalteverfahrens bei der Veranlagung 2013 seien neue Tatsachen hervorgekommen. Dies sei die in der Vorhaltsbeantwortung angeführte Witterungsabhängigkeit der Tätigkeit iVm der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit des Bf gewesen. Bei letzterer handele es sich um einen Schichtdienst, der dem Bf keine hinreichende Flexibilität bei der Ausübung seiner selbständigen Tätigkeit ermögliche. Nach Ablauf des dritten Jahres der Erwerbstätigkeit habe das Finanzamt eben die Kriterienprüfung gem. LVO durchgeführt. In der ergänzenden Begründung des Sachbescheides sei mit Bezug auf den Wiederaufnahmebescheid irrtümlich angeführt worden, dass die Betriebsaufgabe für das Jahr 2012 unterstellt werde. Gemeint sei jedoch das Jahr 2010 gewesen.

Bf bzw. seine Vertretung: Der Wiederaufnahmebescheid enthalte keine gesetzeskonforme Begründung, welcher Wiederaufnahmegrund vom Finanzamt herangezogen werde. Grundsätzlich könne das Finanzamt auch einen fünfjährigen Anlaufzeitraum zulassen. Auf Grund der Ausführung in der Begründung, dass eine Betriebsaufgabe 2012 unterstellt werde, ist der Bf auch davon ausgegangen, dass das Finanzamt erst ab 2013 von Liebhaberei ausgehe. Der Wiederaufnahmebescheid sei eindeutig rechtswidrig, weil er den Vorgaben nach der Rsp des VwGH nicht entspreche. In der Begründung führe das Finanzamt selbst aus, dass die Tätigkeit von vornherein als aussichtslos erkennbar sei. Daraus folge aber, dass keine neuen Tatsachen aus der Vorhaltsbeantwortung gefolgt werden könnten.

Der Bf schilderte seine Tätigkeit bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt näher und erläuterte die vielfältigen Schwierigkeiten, die dabei auftraten und für das Entstehen der Verluste verantwortlich seien. Aus diesen Gründen sei von ihm die einkommensteuerliche Liebhaberei ab dem Jahr 2013 akzeptiert worden. Es würden nur mehr Umsatzsteuererklärungen eingereicht.

### **Erwägungen**

§ 303 Abs. 1 BAO idF BGBI I 2013/14 lautet wie folgt:

*„(1) 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.“*

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die amtswegig durchgeführte Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 und 2012 zu Recht erfolgte.

Aus der Begründung der angefochtenen Bescheide („*Tatsachen neu hervorgekommen ... durch die Vorhaltsbeantwortung gewonnen[e] Informationen*“) wird klar, dass der Wiederaufnahmestatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Neuerungstatbestand) in Bezug auf neu hervorgekommene Tatsachen herangezogen worden ist. Hingegen ist die Heranziehung des Neuerungstatbestandes in Bezug auf neu hervorgekommene Beweismittel einerseits nicht zu erkennen, und andererseits wäre das einzige denkbare Beweismittel, nämlich der Schriftsatz vom 14.11.2014 mit der Vorhaltsbeantwortung, nicht neu hervorgekommen, sondern neu entstanden (vgl. *Ellinger et al.*, § 303 BAO E 121)

Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes ist keine Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO und somit als Wiederaufnahmsgrund für den Neuerungstatbestand jedenfalls ungeeignet (vgl. *Ellinger et al.*, § 303 BAO E 66 mit Verweis auf zahlreiche VwGH-Entscheidungen). Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes (aller relevanter Tatsachen, Sachverhaltselemente) hat hier nur hinsichtlich der zusätzlichen Wiederaufnahms-Voraussetzung der Entscheidungswesentlichkeit (Eignung, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen) Relevanz.

Eine Tatsache ist „*neu hervorgekommen*“ (nova reperta), wenn sie schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren seinerzeit abschließenden Bescheides bestanden hat, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wird. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren seinerzeit abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe. (*Ellinger et al.*, § 303 BAO, Anm. 14, E 61 mit Verweis auf zahlreiche VwGH-Entscheidungen).

Die Wendung „*im abgeschlossenen Verfahren*“ in § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBI. I 14/2013 beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck des Neuerungstatbestandes ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „*im abgeschlossenen Verfahren*“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind. (*Ellinger et al.*, § 303 BAO, Anm. 14 mit Verweis auf VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 und VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035)

Zur amtswegigen Wiederaufnahme muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt im jeweiligen Verfahren Tatsachen nachträglich zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. *Ellinger et al.*, § 303 BAO, E 216 iVm E 221, jeweils mit Verweis auf mehrere VwGH-Entscheidungen).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur erkennt, besteht die Aufgabe der Berufungsbehörde (nunmehr des Verwaltungsgerichtes) bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt darin, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre (vgl. zB VwGH 2.2.2000, 97/13/0199 mwN).

Um diese Prüfung vornehmen zu können, muss erkennbar sein, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügte. Dabei genügt es, wenn der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmsgrund aus dem Zusammenhang des Wiederaufnahmebescheides und des gleichzeitig zu erlassenden neuen Sachbescheides ersichtlich ist (vgl. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041).

Die im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Wiederaufnahmebescheide enthalten neben einer standardisierten Begründung auch das Argument, dass „*[d]ie durch die Vorhaltsbeantwortung gewonnen[en] Informationen [...] zur Aberkennung der Einkunftsquelle*“ führen.

Diese Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft ist das Ergebnis einer rechtlichen Würdigung, gehört nicht zum Tatsachenbereich und ist kein geeigneter Wiederaufnahmsgrund (vgl. Ellinger et al., § 303 BAO E 123, E 126).

Zu den am selben Tag jeweils ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2011 und 2012 wurde dem Bf eine gesonderte Bescheidbegründung übermittelt. Darin wird ausführlich auf die Beurteilung der gewerblichen Tätigkeit des Bf als Liebhaberei eingegangen, bezüglich der Wiederaufnahme ist jedoch nur folgender knapper Satz enthalten: „*Es ist daher im Jahr 2012 eine Betriebsaufgabe zu unterstellen, die zu einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO berechtigt.*“ Wörtlich genommen, würde dies der sonstigen Vorgangsweise der belangten Behörde, die auf Liebhaberei ab Anfang 2011 basiert, widersprechen. Das Finanzamt hatte aber laut seinem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung gemeint, dass per Ende 2010 eine Betriebsaufgabe unterstellt werde. Es kann aber dahingestellt bleiben, ob zur Begründung der Wiederaufnahme durch den Tippfehler nun „2012“ wirksam geworden ist, oder das gemeinte „2010“.

Denn indem das Finanzamt die Aufgabe des Betriebes unterstellt, zieht es den rechtlichen Schluss der Betriebsaufgabe infolge des Wandels einer Tätigkeit von einer Einkunftsquelle zur Liebhaberei. Diese Schlussfolgerung zählt zur Sphäre der rechtlichen Würdigung.

Ebenso zählt der (rechtliche) Schluss auf das Vorliegen von Liebhaberei ab einem bestimmten Jahr zur Sphäre der rechtlichen Würdigung und damit eben nicht zum Tatsachenbereich. Die Ausführungen der belangten Behörde hinsichtlich Betriebsaufgabe wären – wenn man auf das gemeinte „2010“ abstellt – nur eine Begründung dafür, dass nach Ansicht der belangten Behörde die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2011 vom 20. September 2012 und für 2012 vom 26. Juli 2013 unrichtig gewesen seien und die Einkommensteuer(sach)bescheide für 2011 und 2012 vom 1. Dezember 2014 richtig seien.

Aufgabe der Abgabenbehörden ist es, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (siehe VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Ein Verweis auf sich im Steuerakt befindliche Unterlagen, die auch der Partei bekannt sind, ist grundsätzlich zulässig (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Der Inhalt dieser Unterlagen hat jedoch sodann den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides zu genügen.

Unklar bleibt im vorliegenden Fall jedoch, auf Grund welcher neu hervorgekommenen Tatsachen, die im Einkommensteuerverfahren des Bf der Behörde im Zeitpunkt der (Erst-)Bescheiderlassung am 20. September 2012 bzw. am 26. Juli 2013 nicht bekannt waren, konkret die Verfahren wiederaufgenommen wurden. Mit den Verweisen in den Wiederaufnahmsbescheiden auf „*die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen*“ und auf „*[d]ie durch die Vorhaltsbeantwortung gewonnen[en] Informationen*“ wird hier den Anforderungen an die Nennung von neu hervorgekommenen Tatsachen nicht genügt.

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass durch die gegenständlichen Verweise eine ausreichende Nennung der Wiederaufnahmsgründe, d.h. der nach Ansicht der belangten Behörde neu hervorgekommenen Tatsachen, erfolgt ist, so erweisen sich die aus der Sachbescheid-Begründung und der Vorhaltsbegründung herauszufilternden Tatsachen nicht als geeignete Wiederaufnahmsgründe:

Das Finanzamt geht nach den begründenden Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 26. Mai 2015 von folgenden Wiederaufnahmsgründen aus: „*Da die Abgabenbehörde erst im Rahmen des Vorhalteverfahrens vom 09.10.2014 Kenntnis davon erlangt hatte, wie Herr bf seine Tätigkeit betreibt, wie er seine Leistungen anbietet, wie die Geschäftslage ist und dass die Wetterabhängigkeit in Verbindung mit dem Nebenerwerb ein Problem darstellt (dies wurde im Unternehmensplan als Vorteil dargestellt, die Selbständigkeit ließe sich mit dem Schichtdienst gut vereinbaren), wurden dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat.*“

In der Beschwerdevorentscheidung genannte Wiederaufnahmsgründe sind nur dann von Belang, wenn sie bereits in den angefochtenen Wiederaufnahmbescheiden (ggfs. durch geeignete Verweise) genannt worden sind; mit der Beschwerdevorentscheidung kann kein Wiederaufnahmsgrund wirksam „nachgeschoben“ werden.

Wenn mit den angefochtenen Bescheiden die folgenden Umstände als Wiederaufnahmsgründe geltend gemacht worden sein sollten, erweisen sich diese als ungeeignet:

- Witterungsabhängigkeit: Nach Ansicht des BFG ist die Witterungsabhängigkeit der gewerblichen Tätigkeit des Bf eine Tatsache, die unmittelbar aus der Art der Tätigkeiten, wie der Bf sie im November 2008 durch seinen Unternehmensplan dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht hat, erkennbar ist. Die belangte Behörde sieht dies auch so, wie aus der Begründung der Sachbescheide vom 1. Dezember 2014 hervorgeht: „*... es in der Natur der Sache liegt, dass Baggerarbeiten vorwiegend im Freien ausgeübt werden und daher der Witterung ausgesetzt sind.*“

Die Witterungsabhängigkeit kann daher nicht nach der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide vom 20. September 2012 bzw. vom 26. Juli 2013 neu hervorgekommen sein.

- Nebenberuflichkeit: Nach Ansicht des BFG ist die Tatsache, dass die Einkünfte des Bf in den Streitjahren 2011 und 2012 aus einer aktiven nichtselbständigen Tätigkeit

herrühren (und nicht aus einem Ruhebezug/Pension), aus den vom Arbeitgeber des Bf vor der Erlassung des jeweiligen, ursprünglichen Bescheides übermittelten Lohnzetteln zu erkennen gewesen. Die Nebenberuflichkeit der gewerblichen Tätigkeit des Bf in den beiden Streitjahren war somit bei der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide vom 20. September 2012 bzw. vom 26. Juli 2013 bereits bekannt und kann daher nicht später neu hervorgekommen sein.

- „*wie [der Bf] seine Tätigkeit betreibt*“: Diesbezüglich ist in Zusammenhang mit der Vorhaltsbeantwortung und der Sachbescheidsbegründung nichts Konkretes erkennbar, was zusätzlich zu den soeben und anschließend behandelten Punkten neu hervorgekommen sein soll.
- „*wie er seine Leistungen anbietet*“: Diesbezüglich könnte in Zusammenhang mit der Vorhaltsbeantwortung zwar mit den angefochtenen Bescheiden das Verzichten auf Werbemaßnahmen und das Weiterempfohlenwerden durch Mundpropaganda als Wiederaufnahmsgrund gemeint gewesen sein. Zugleich würde der Verweis auf die Vorhaltsbeantwortung aber auch die dortige Angabe, dass die Auslastung grundsätzlich gut sei, umfassen. Inwieweit dies entscheidungswesentlich – nämlich als nachgewiesener Wiederaufnahmsgrund im Hinblick auf die Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO – sein soll, ist nicht erkennbar. (Denn die bloße Vermutung, dass Werbemaßnahmen nach Abzug ihrer Kosten per Saldo ein besseres Ergebnis ergeben hätten, wäre als Vermutung jedenfalls kein geeigneter Wiederaufnahmsgrund; vgl. auch unten.)
- „*wie die Geschäftslage ist*“: Der jeweilige Jahresverlust war vor der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides aus der Steuererklärung bekannt. Für ein konkretes Veranlagungsjahr sind Entwicklungen in späteren Jahren nach der Konzeption der Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO („Jahr-zu-Jahr-Prüfung“; *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 2 Tz 27) nicht entscheidungsrelevant.
- Absicht der Übergabe des *relativ großen Kundenstocks* an den Sohn: Diese (innere) Tatsache ist die einzige Tatsache, die der belangten Behörde durch die Vorhaltsbeantwortung vom 14. November 2014 klar erkennbar erstmals bekannt geworden ist. Seit wann der Bf diese Absicht hat, ist aber nicht ersichtlich. Eine Absicht ist eine (innere) Tatsache. Das Neuherkommen dieser Tatsache erfordert aber, dass sie – bezogen auf das Einkommensteuerverfahren 2011 – bereits vor Erlassung des ursprünglichen Bescheides vom 20. September 2012 bzw. – bezogen auf das Einkommensteuerverfahren 2012 – bereits vor Erlassung des ursprünglichen Bescheides vom 26. Juli 2013 existiert hätte. Für diese zeitlichen Voraussetzungen gab es aber in der Vorhaltsbeantwortung keinen Anhaltspunkt, sodass es sich diesbezüglich nicht um eine aus der Vorhaltsbeantwortung gewonnene Information handeln kann. (Eine bloße Vermutung wäre im Übrigen jedenfalls kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund gewesen; vgl. *Ellinger* et al, § 303 BAO E 284.)
- Die Sachbescheid-Begründung, die auch 2013 (kein Streitjahr) betrifft, enthält unter Punkt 1 Tatsachen (aus dem Unternehmensplan und aus den Steuererklärungen),

die hinsichtlich 2011 bereits vor dem 20. September 2012 bekannt waren bzw. hinsichtlich 2012 bereits vor dem 26. Juli 2013 bekannt waren bzw. hinsichtlich 2013 nach der Konzeption der Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO („Jahr-zu-Jahr-Prüfung“) nicht auf Vorjahre zurückwirken und somit zu keinen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012 hätten führen können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals VwGH 2.2.2000, 97/13/0199 mwN) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr das Verwaltungsgericht) nicht berechtigt, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen, zutreffenderen zu ersetzen. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt, muss die Berufungsbehörde (nunmehr das Verwaltungsgericht) den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

Da den Wiederaufnahmebescheiden betreffend die Einkommensteuer 2011 und 2012 nicht zu entnehmen und auch sonst nicht klar hervorgekommen ist, auf Grund welcher neu hervorgekommener Tatsachen die Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2011 und 2011 wiederaufgenommen wurden, sind die vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes ersatzlos zu beheben. Selbst wenn man – wie oben dargestellt und wie im Sinne der BVE-Begründung – davon ausgeinge, dass durch die Verweise in den angefochtenen Bescheiden ausreichend klar erkennbar Wiederaufnahmsgründe geltend gemacht worden wären, käme man - wie dargestellt - zum Ergebnis, dass diese als Wiederaufnahmsgründe ungeeignet sind.

Eine in den Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2015 bzw. vom 26. Mai 2015 über die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer 2011 und 2012 enthaltene Ergänzung (Nachreichung) von Wiederaufnahmegründen ist unbeachtlich. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Wiederaufnahmegrund nicht nachgeschoben werden, auch nicht in der Beschwerdevorentscheidung (vgl. VwGH 26.1.2011, 2007/13/0076; siehe dazu auch *Ritz*, § 307 BAO<sup>5</sup> Rz 3).

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Unter „Verfahren“ ist laut VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327 (= E 93 zu § 307 BAO bei *Ellinger et al.*) das „Besteuerungsverfahren“ zu verstehen, hier also die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2011 und 2012. Laut VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170 (= E 94 zu § 307 BAO bei *Ellinger et al.*) treten durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die alten Sachbescheide leben wieder auf. Die Einkommensteuerbescheide für

das Jahr 2011 vom 20. September 2012 und für das Jahr 2012 vom 26. Juli 2013 erlangen demnach wieder ihre Wirksamkeit.

Die irrtümlich erlassenen Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2015 betreffen die Sachentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 vom 1. Dezember 2014; deshalb gehören diese Beschwerdevorentscheidungen zu den Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2011 und 2012. Da die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2011 und 2012 durch die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide vom 1. Dezember 2014 gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurücktreten, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben, treten auch die irrtümlich erlassenen Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2015 zur vermeintlichen Anfechtung der Einkommensteuer(sach)bescheide 2011 und 2012 vom 1. Dezember 2014 aus dem Rechtsbestand (vgl. das im vorigen Absatz zitierte Erkenntnis des VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327). Dadurch wird der gegen die Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2015 erhobene Vorlageantrag vom 21. April 2015 unzulässig. (Auch seine Einstufung als verfrühter Vorlageantrag zur Beschwerdevorentscheidung vom 26. Mai 2015 hätte dieselbe Konsequenz: Zurückweisung als unzulässig; vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 264 Tz 6). Gemäß § 264 Abs. 5 BAO obliegt die Zurückweisung nicht zulässiger Vorlageanträge dem Verwaltungsgericht.

Der vorliegende Fall unterscheidet sich von der Situation, welche jeweils den Entscheidungen des BFG 1.3.2016, RV/7104076/2015, BFG 12.7.2016, RV/1100436/2014, BFG 19.04.2017, RV/7101773/2017 und BFG 25.8.2017, RV/3100462/2015 zugrundegelegen ist: Dort trat das jeweilige Verfahren nicht wegen Aufhebung eines Wiederaufnahmsbescheides in den vorigen Stand zurück, sodass die Beschwerdevorentscheidung nicht aufgrund § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand trat. Damit war dort die ausdrückliche Aufhebung der ohne Beschwerde ergangenen Beschwerdevorentscheidung durch das BFG geboten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **(Un-)Zulässigkeit der 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.

Hier handelt es sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, weil das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Begründung dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Auch hat der Beschwerdefall keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung. Das Erkennen der gegenständlichen Aktenlage und die Interpretation der angefochtenen Bescheide hat nur für den Einzelfall Bedeutung und ist somit nicht revisibel.

Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind daher nicht erfüllt.

Wien, am 9. April 2019