

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri.in in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Stb., AdresseStb., über die Beschwerden vom 21.08.2018, 30.10.2018 und vom 13.9.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt XY vom 26.7.2018, 21.8.2018 und vom 1.10.2018 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014, Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014 sowie Abweisung Wiederaufnahmeantrag Einkommensteuer 2015

I. zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO statt gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2014 sowie Abweisung Wiederaufnahmeantrag Einkommensteuer 2015 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2012** vom 30.12.2013 wurden Bezüge von zwei inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen erklärt.

Ausländische Einkünfte wurden nicht angeführt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012** vom 13.1.2014 wurden keine ausländischen Einkünfte festgesetzt.

Mit **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2013** vom 26.11.2014 wurden Bezüge von zwei inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen erklärt.

Ausländische Einkünfte wurden nicht angeführt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013** vom 2.12.2014 wurden keine ausländischen Einkünfte festgesetzt.

Mit **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2014** vom 19.11.2015 wurden Bezüge von zwei inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen erklärt.

Ausländische Einkünfte wurden nicht angeführt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014** vom 24.11.2015 wurden keine ausländischen Einkünfte festgesetzt.

Mit **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2015** vom 22.8.2016 wurden Bezüge von zwei inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen sowie ausländische Pensionsbezüge in Höhe von 4.239,66 € erklärt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015** vom 30.8.2016 wurden ausländische Einkünfte in Höhe von 4.239,66 € im Zuge eines Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Mit **Ergänzungsvorhalten vom 8.3.2018** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Höhe der deutschen Rente für die Jahre 2012, 2013 und 2014 mittels Rentenbescheides nachzuweisen.

Mit **Bescheid vom 26.7.2018** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 **gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen** und wie folgt begründet: Anlässlich einer Prüfung der Erklärungsangaben seien die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse aus Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2012 vom 26.7.2018** wurden unter anderem ausländische Einkünfte in Höhe von 4.100,00 € im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Begründet wurde wie folgt:

Trotz Aufforderung (Vorhalt vom 8.3.2018) seien keine Unterlagen betreffend die deutsche Rente vorgelegt worden.

Die Festsetzung sei daher im Schätzungsweg erfolgt.

Mit **Bescheid vom 26.7.2018** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 **gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

Anlässlich einer Prüfung der Erklärungsangaben seien die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse aus Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2013 vom 26.7.2018** wurden unter anderem ausländische Einkünfte in Höhe von 4.130,00 € im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Begründet wurde wie folgt:

Trotz Aufforderung (Vorhalt vom 8.3.2018) seien keine Unterlagen betreffend die deutsche Rente vorgelegt worden.

Die Festsetzung sei daher im Schätzungsweg erfolgt.

Mit **Bescheid vom 21.8.2018** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 **gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen** und wie folgt begründet: Anlässlich einer Prüfung der Erklärungsangaben seien die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse aus Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21.8.2018** wurden unter anderem ausländische Einkünfte in Höhe von 4.161,24 € im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Begründet wurde wie folgt:

Trotz Aufforderung (Vorhalt vom 8.3.2018) seien keine Unterlagen betreffend die deutsche Rente vorgelegt worden.

Die Festsetzung sei daher auf Basis des vorliegenden Kontrollmaterials mit 4.161,24 € erfolgt.

Mit **Bescheid vom 1.10.2018** wurde der **Antrag des Beschwerdeführers vom 21.8.2018 auf Wiederaufnahme** des mit Einkommensteuerbescheides 2015 vom 30.8.2016 abgeschlossenen Verfahrens gemäß § 303 BAO **abgewiesen** und wie folgt begründet: Natürliche Personen mit dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich seien gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erfasse das gesamte Welteinkommen. Nach Artikel 4 DBA Deutschland sei eine in einem Vertragsstaat ansässige Person eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes

steuerpflichtig sei. Aufgrund der Aktenlage liege nur ein Wohnsitz in Österreich vor. Die Ansässigkeit sei somit in Österreich gegeben.

Artikel 18 DBA Deutschland

Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

(2)

Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhalte, dürften abweichend vom vorstehenden Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Der Beschwerdeführer sei in Österreich wohnhaft und unbeschränkt steuerpflichtig. Neben einer inländischen Rente und Einkünften aus einem Angestelltenverhältnis hätte er im Beschwerdejahr eine Rente der Deutschen A. bezogen.

Diese Zahlungen seien unbestritten als Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung Deutschlands anzusehen und dürften folglich nach dem im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich in der anzuwendenden Fassung in Deutschland besteuert werden.

Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sei, dürften gemäß Art 23 Abs. 2 DBA Deutschland gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden (Progressionsvorbehalt).

Der Progressionsvorbehalt ergebe sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des EStG 1988 (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 21.2.1985, 85/14/0001; 29.7.2010, 2010/15/0021).

Entsprechend dargelegter gesetzlicher Bestimmung wäre die Wiederaufnahme des Verfahrens abzuweisen gewesen.

Mit **Schreiben vom 21.8.2018** wurde gegen die Bescheide im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013

Beschwerde erhoben wie folgt:

Die deutschen Rentenzahlungen würden schon beim deutschen Finanzamt versteuert werden. Wenn diese auch in Österreich besteuert würden, komme dies einer Doppelbesteuerung gleich.

Zur Zeit werde sein österreichisches Einkommen in Deutschland zur deutschen Rente hinzugerechnet und versteuert. In Österreich werde dem in Österreich erzielten Einkommen die deutsche Rente hinzugefügt und dann auch versteuert. Dies sei eine klare Benachteiligung und widerspreche dem europäischen Gedanken. Arbeite eine EU-Bürger nur in einem Land, sei dieser im Vorteil gegenüber dem EU-Bürger, der eine gewisse Zeit auch in einem anderen EU-Land gearbeitet habe. Diese Vorgangsweise verhindere unter anderem ein Zusammenrücken der EU-Bürger. Logischer und gerechter würde es sein, wenn in dem Land, in dem das höhere Einkommen zu versteuern sei, auch die Steuern zu entrichten sein würden. Eine Alternative würde auch die Variante sein, dass jedes Einkommen in dem Land versteuert werde, in dem es bezogen würde.

So wie es jetzt gehandhabt werde, sei es eine große Benachteiligung.

Der Beschwerdeführer beantrage, die Steuerbescheide 2012 und 2013 aufzuheben.

Weiters beantrage er auch die **Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015**, da diese gleichgelagert seien.

Mit **Schreiben vom 13.9.2018** wurden gegen den Bescheid im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 **Beschwerde** erhoben wie folgt:

Die deutschen Rentenzahlungen würden schon beim deutschen Finanzamt versteuert werden. Wenn diese auch in Österreich besteuert würden, komme dies einer Doppelbesteuerung gleich.

Zur Zeit werde sein österreichisches Einkommen in Deutschland zur deutschen Rente hinzugerechnet und versteuert. In Österreich werde dem in Österreich erzielten Einkommen die deutsche Rente hinzugefügt und dann auch versteuert. Dies sei eine klare Benachteiligung und widerspreche dem europäischen Gedanken. Arbeite eine EU-Bürger nur in einem Land, sei dieser im Vorteil gegenüber dem EU-Bürger, der eine gewisse Zeit auch in einem anderen EU-Land gearbeitet habe. Diese Vorgangsweise verhindere unter anderem ein Zusammenrücken der EU-Bürger. Logischer und gerechter würde es sein, wenn in dem Land, in dem das höhere Einkommen zu versteuern sei, auch die Steuern zu entrichten sein würden. Eine Alternative würde auch die Variante sein, dass jedes Einkommen in dem Land versteuert werde, in dem es bezogen würde.

So wie es jetzt gehandhabt werde, sei es eine große Benachteiligung.

Der Beschwerdeführer beantrage, den Steuerbescheid 2014 aufzuheben.

Mit **Schreiben vom 30.10.2018** wurde gegen die Abweisung der Wiederaufnahme des Steuerbescheides 2015 **Beschwerde** erhoben wie folgt:

Das Finanzamt nehme für sich in Anspruch, die Steuerbescheide 2012 und 2013 wieder aufzurollen, gestehe dieses Recht aber dem Steuerzahler nicht zu. Wie schon bekannt sei, würde er aus Deutschland eine kleine Rente in der Höhe von 4.486,20 € jährlich beziehen. Diese Rente werde in Deutschland versteuert. Außerdem würden in Deutschland seine österreichischen Einkünfte dazugerechnet und deswegen würde er dort in eine höhere Progression kommen. Das gleiche passiere in Österreich. Das sei eine Doppelbesteuerung, gegen die er Einspruch erhebe. Offensichtlich widerspreche das österreichische Steuerrecht dem europäischen Einheitsgedanken. Die Länder Spanien, Niederlande und Frankreich hätten kürzlich diese Ungleichbehandlung ihrer Staatsbürger korrigiert. Es würde an der Zeit sein, dass auch in Österreich diese Ungleichbehandlung beseitigt werde.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 24.9.2018 und 1.10.2018** wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 vom 26.7.2018 und vom 21.8.2018 als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet: Natürliche Personen mit dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich seien gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erfasse das gesamte Welteinkommen.

Nach Artikel 4 DBA Deutschland sei eine in einem Vertragsstaat ansässige Person eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes

steuerpflichtig sei. Aufgrund der Aktenlage liege nur ein Wohnsitz in Österreich vor. Die Ansässigkeit sei somit in Österreich gegeben.

Artikel 18 DBA Deutschland

Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

(2)

Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhalte, dürften abweichend vom vorstehenden Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Der Beschwerdeführer sei in Österreich wohnhaft und unbeschränkt steuerpflichtig. Neben einer inländischen Rente und Einkünften aus einem Angestelltenverhältnis hätte er im Beschwerdejahr eine Rente der Deutschen Rentenversicherung Süd bezogen.

Diese Zahlungen seien unbestritten als Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung Deutschlands anzusehen und dürften folglich nach dem im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich in der anzuwendenden Fassung in Deutschland besteuert werden.

Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sei, dürften gemäß Art 23 Abs. 2 DBA Deutschland gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden (Progressionsvorbehalt).

Der Progressionsvorbehalt ergebe sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des EStG 1988 (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 21.2.1985, 85/14/0001; 29.7.2010, 2010/15/0021).

Entsprechend dargelegter gesetzlicher Bestimmung wäre die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.11.2018** wurde die Beschwerde vom 30.10.2018 gegen den Bescheid vom 1.10.2018 als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen wären und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würden.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO hätte der Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

a

die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt werde und

b

die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt werde.

Der VwGH spreche im Erkenntnis 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, aus, dass ein Wiederaufnahmeantrag auch nach dem FVwGG 2012 die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt werde, zu enthalten hätte. *"Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sohin - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind."*

Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist."

Daher sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, wenn dem Antragsteller im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass er schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr in einem wiederaufgenommenen Verfahren erlassen werden solle.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hätte, seien Tatsachen iSd § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt haben würden, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen würde - seien keine Tatsachen.

Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - würden sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen lassen (VwGH 11.2.1988, 86/16/0192; 2.12.1985, 84/15/0217; 21.2.1985, 83/16/0027, 0029).

Mit **Mängelbehebungsaufträgen vom 8.1.2019** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, im Hinblick auf die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014 den Mangel Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 BAO gemäß § 85 Abs. 2 BAO zu beheben. Gemäß § 250 Abs. 1 BAO müsse die Bescheidbeschwerde einer Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und eine Begründung enthalten. Es würde ersucht werden, dies schriftlich nachzuholen.

Bei Versäumung der Frist gelte das Anbringen als zurück genommen.

Mit **Schreiben vom 8.2.2019** wurde vom Beschwerdeführer wie folgt geantwortet: Er halte seine Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 aufrecht. Dem Finanzamt sei es offensichtlich gestattet, abgeschlossene Verfahren wieder aufzunehmen, gleichzeitig werde es ihm als Steuerzahler verwehrt. Um Wiederholungen zu vermeiden weise er auf die Beschwerde vom 20.8.2018 hin.

Mit **Schreiben vom 7.2.2019** wurde durch den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers in Bezug auf den Mängelbehebungsauftrag betreffend das Jahr 2014 wie folgt geantwortet.

Er gebe bekannt, dass der Bescheid in seinem gesamten Umfang angefochten werde. Es werde beantragt, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 antragsgemäß bewilligt werde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.3.2019** wurde die Beschwerde vom 20.8.208 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 26.7.2018 als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt begründet: Verwiesen werde auf § 303 BAO.

Aufgrund der Kontrollmitteilung vom 1.10.2016 (§ 7 EU-Amtshilfegesetz) sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2014 eine sozialversicherungsrechtliche Pension von der Deutschen A. in Höhe von 4.161,24 € erhalten hätte. Er sei daher mit Ersuchen um Ergänzung vom 8.3.2018 um Vorlage entsprechender Unterlagen für das Veranlagungsjahr 2012 ersucht worden. Diesem Ersuchen sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Mangels Widerspruchs sei die Festsetzung somit auf Basis des Kontrollmaterials 2014 für das Kalenderjahr 2012 in Höhe von 4.100,00 € erfolgt.

Im vorliegenden Fall sei unbestritten und durch die Aktenlage gedeckt, dass der Beschwerdeführer in seiner dem Finanzamt am 30.12.2013 vorgelegten Abgabenerklärung nicht angegeben habe, dass er neben den inländischen Einkünften auch ausländische Einkünfte bezogen habe.

Dabei handle es sich zweifelsohne um das neue Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln, wie es die oben angeführte gesetzliche Bestimmung erfordere, da erst dadurch die Möglichkeit geschaffen worden wäre, bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Damit sei die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes bejaht. In Ausübung des Ermessens hätte von Amts wegen die Wiederaufnahme angeordnet werden können. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.3.2019** wurde die Beschwerde vom 20.8.208 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 vom 26.7.2018 als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt begründet: Verwiesen werde auf § 303 BAO.

Aufgrund der Kontrollmitteilung vom 1.10.2016 (§ 7 EU-Amtshilfegesetz) sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2014 eine sozialversicherungsrechtliche Pension von der Deutschen A. in Höhe von 4.161,24 € erhalten hätte. Er sei daher mit Ersuchen um Ergänzung vom 8.3.2018 um Vorlage

entsprechender Unterlagen für das Veranlagungsjahr 2012 ersucht worden. Diesem Ersuchen sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Mangels Widerspruchs sei die Festsetzung somit auf Basis des Kontrollmaterials 2014 für das Kalenderjahr 2013 in Höhe von 4.130,00 € erfolgt.

Im vorliegenden Fall sei unbestritten und durch die Aktenlage gedeckt, dass der Beschwerdeführer in seiner dem Finanzamt am 26.11.2014 vorgelegten Abgabenerklärung nicht angegeben habe, dass er neben den inländischen Einkünften auch ausländische Einkünfte bezogen habe.

Dabei handle es sich zweifelsohne um das neue Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln, wie es die oben angeführte gesetzliche Bestimmung erfordere, da erst dadurch die Möglichkeit geschaffen worden wäre, bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Damit sei die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes bejaht. In Ausübung des Ermessens hätte von Amts wegen die Wiederaufnahme angeordnet werden können. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.3.2019** wurde die Beschwerde vom 13.9.2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 vom 21.8.2018 als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt begründet: Verwiesen werde auf § 303 BAO.

Aufgrund der Kontrollmitteilung vom 1.10.2016 (§ 7 EU-Amtshilfegesetz) sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass der Beschwerdeführer eine sozialversicherungsrechtliche Pension von der Deutschen A. in Höhe von 4.161,24 € erhalten hätte. Er sei daher mit Ersuchen um Ergänzung vom 8.3.2018 um Vorlage entsprechender Unterlagen ersucht worden. Diesem Ersuchen sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Mangels Widerspruchs sei die Festsetzung somit auf Basis des Kontrollmaterials erfolgt.

Im vorliegenden Fall sei unbestritten und durch die Aktenlage gedeckt, dass der Beschwerdeführer in seiner dem Finanzamt am 20.11.2015 vorgelegten Abgabenerklärung nicht angegeben habe, dass er neben den inländischen Einkünften auch ausländische Einkünfte bezogen habe.

Dabei handle es sich zweifelsohne um das neue Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln, wie es die oben angeführte gesetzliche Bestimmung erfordere, da erst dadurch die Möglichkeit geschaffen worden wäre, bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Damit sei die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes bejaht. In Ausübung des Ermessens hätte von Amts wegen die Wiederaufnahme angeordnet werden können. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der

Rechtsrichtigkeit der Entscheidung auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit **Schreiben vom 2.11.2018** wurde ein **Antrag auf Vorlage** der Entscheidung an das Bundesfinanzgericht betreffend Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 eingereicht und wie folgt ausgeführt:

Die maßgeblichen Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Österreich würden den EU-rechtlichen Vorgaben widersprechen, insbesondere der EU-Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit. Es werde daher die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof in Luxemburg angeregt.

Mit **Schreiben vom 4.12.2018** wurde ein **Antrag auf Vorlage** der Entscheidung an das Bundesfinanzgericht betreffend den Einkommensteuerbescheid 2015 eingereicht und wie folgt ausgeführt:

Die maßgeblichen Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Österreich würden den EU-rechtlichen Vorgaben widersprechen, insbesondere der EU-Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit. Es werde daher die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof in Luxemburg angeregt.

Mit **Schreiben vom 23.4.2019** wurde ein **Antrag auf Vorlage** der Entscheidung an das Bundesfinanzgericht betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014 eingereicht.

Mit **Vorlagebericht vom 16.5.2019** wurden die Beschwerden 2012 und 2013 vom 21.8.2018, die Beschwerde 2014 vom 13.9.2018 sowie die Beschwerde Abweisung Antrag § 303 BAO für 2015 vom 30.10.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Diese würden die Bescheide Einkommensteuer 2012, 2013, 2014 sowie die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend jeweils Einkommensteuer 2012, 2013, 2014 und 2015 betreffen.

Begründet wurde unter anderem wie folgt:

Sachverhalt und Verfahrenslauf

Vorweg sei festzuhalten, dass im gegenständlichen Beschwerdeverfahren strittig sei, ob die deutsche Pension des Beschwerdeführers bei der österreichischen Steuerberechnung dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden dürfe.

Zur gleichen Streitfrage sei vom gleichen Beschwerdeführer bereits eine Beschwerde betreffend 2016 beim BFG anhängig.

2012:

Die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 sei am 30.12.2013 eingereicht worden. Darin wären als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowohl Aktivbezüge, als auch Pensionsbezüge erklärt worden. Am 13.1.2014 sei der entsprechende Einkommensteuerbescheid erklärungsgemäß ergangen.

Im Zuge des automatischen Informationsaustausches über Daten betreffend Finanzkonten seien am 1.10.2016 für die 2014ff Daten über Bezüge von der deutschen A. dem Finanzamt übermittelt worden.

In einem Ergänzungsvorhalt sei der Beschwerdeführer aufgefordert worden, die deutschen Renteneinkünfte auch für die Jahre 2012 und 2013 offen zu legen. Nachdem auf dieses Ersuchen keine Reaktion seitens des Beschwerdeführers erfolgt sei, sei für 2012 am 26.7.2018 eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt und die deutschen Rentenbezüge in ähnlicher Höhe wie die für 2014ff übermittelten Beträge angesetzt worden. Form- und fristgerecht sei vom Beschwerdeführer Beschwerde erhoben worden, die als Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid bezeichnet worden wäre. Begründet worden sei diese Beschwerde ausschließlich hinsichtlich angeblicher doppelter Besteuerung der Einkünfte. Diese Beschwerde sei vorerst nur als Beschwerde gegen den neuen Einkommensteuerbescheid gewertet und mit abweislicher BVE vom 24.9.2018 erledigt worden. Der diesbezügliche Vorlageantrag sei damit begründet worden, dass das österreichische/deutsche Doppelbesteuerungsabkommen den EU-rechtlichen Vorgaben widersprechen würde.

Aufgrund einer internen Besprechung sei festgestellt worden, dass die Beschwerde vom 21.8.2018 auch als Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu werten sei. Da die Beschwerde in diesem Punkt jedoch nicht begründet gewesen wäre, sei am 8.1.2019 ein entsprechender Mängelbehebungsauftrag für 2012 und 2013 erlassen worden. Zu diesem Mängelbehebungsauftrag sei vom Beschwerdeführer selbst am 7.2.2019 eine Beantwortung durchgeführt worden, deren Inhalt nicht verständlich scheine.

2013:

Die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013 sei am 26.11.2014 eingereicht worden. Darin wären als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowohl Aktivbezüge, als auch Pensionsbezüge erklärt worden. Am 2.12.2014 sei der entsprechende Einkommensteuerbescheid erklärungskgemäß ergangen.

Im Zuge des automatischen Informationsaustausches über Daten betreffend Finanzkonten seien am 1.10.2016 für die 2014ff Daten über Bezüge von der deutschen A. dem Finanzamt übermittelt worden.

In einem Ergänzungsvorhalt sei der Beschwerdeführer aufgefordert worden, die deutschen Renteneinkünfte auch für die Jahre 2012 und 2013 offen zu legen. Nachdem auf dieses Ersuchen keine Reaktion seitens des Beschwerdeführers erfolgt sei, sei für 2013 am 26.7.2018 eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt und die deutschen Rentenbezüge in ähnlicher Höhe wie die für 2014ff übermittelten Beträge angesetzt worden. Form- und fristgerecht sei vom Beschwerdeführer Beschwerde erhoben worden, die als Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid bezeichnet worden wäre. Begründet worden sei diese Beschwerde ausschließlich hinsichtlich angeblicher doppelter Besteuerung der Einkünfte. Diese Beschwerde sei vorerst nur als Beschwerde gegen den neuen Einkommensteuerbescheid gewertet und mit abweislicher BVE vom 24.9.2018 erledigt worden. Der diesbezügliche Vorlageantrag sei damit begründet worden, dass das

österreichische/deutsche Doppelbesteuerungsabkommen den EU-rechtlichen Vorgaben widersprechen würde.

Aufgrund einer internen Besprechung sei festgestellt worden, dass die Beschwerde vom 21.8.2018 auch als Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu werten sei. Da die Beschwerde in diesem Punkt jedoch nicht begründet gewesen wäre, sei am 8.1.2019 ein entsprechender Mängelbehebungsauftrag für 2012 und 2013 erlassen worden. Zu diesem Mängelbehebungsauftrag sei vom Beschwerdeführer selbst am 7.2.2019 eine Beantwortung durchgeführt worden, deren Inhalt nicht verständlich scheine.

2014:

Die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2014 sei am 20.11.2015 eingereicht worden. Darin wären als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowohl Aktivbezüge, als auch Pensionsbezüge erklärt worden. Am 24.11.2015 sei der entsprechende Einkommensteuerbescheid erklärungskgemäß ergangen.

Im Zuge des automatischen Informationsaustausches über Daten betreffend Finanzkonten seien am 1.10.2016 für die 2014ff Daten über Bezüge von der deutschen A. dem Finanzamt übermittelt worden.

In einem Ergänzungsvorhalt sei der Beschwerdeführer aufgefordert worden, die deutschen Renteneinkünfte für das Jahr 2014 offen zu legen. Nachdem auf dieses Ersuchen keine Reaktion seitens des Beschwerdeführers erfolgt sei, sei für 2014 am 21.8.2018 eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt und die deutschen Rentenbezüge in Höhe der für 2014 übermittelten Beträge angesetzt worden. Form- und fristgerecht sei vom Beschwerdeführer Beschwerde erhoben worden, die als Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid bezeichnet worden wäre. Begründet worden sei diese Beschwerde ausschließlich hinsichtlich angeblicher doppelter Besteuerung der Einkünfte. Diese Beschwerde sei vorerst nur als Beschwerde gegen den neuen Einkommensteuerbescheid gewertet und mit abweislicher BVE vom 24.9.2018 erledigt worden. Der diesbezügliche Vorlageantrag sei damit begründet worden, dass das österreichische/deutsche Doppelbesteuerungsabkommen den EU-rechtlichen Vorgaben widersprechen würde.

Aufgrund einer internen Besprechung sei festgestellt worden, dass die Beschwerde vom 7.9.2018 auch als Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu werten sei. Da die Beschwerde in diesem Punkt jedoch nicht begründet gewesen wäre, sei am 8.1.2019 ein entsprechender Mängelbehebungsauftrag für 2014 erlassen worden. Zu diesem Mängelbehebungsauftrag sei vom Beschwerdeführer selbst am 7.2.2019 eine Beantwortung durchgeführt worden, deren Inhalt nicht verständlich scheine.

Mit gleichem Datum sei auch vom Vertreter des Beschwerdeführers eine Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages für 2014 erstellt worden, welche jedoch von einem Antrag auf Wiederaufnahme spreche, obwohl im Mängelbehebungsauftrag eindeutig die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid angeführt gewesen wäre.

2015:

Die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2015 sei am 25.8.2016 eingereicht worden. Darin hätte der Beschwerdeführer erstmalig auch die deutsche Pension

als ausländische Einkünfte angeführt. Am 30.8.2016 sei der entsprechende Einkommensteuerbescheid erklärungsgemäß ergangen. In der Eingabe betreffend Beschwerde gegen Wiederaufnahme/Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 21.8.2018 hätte der Beschwerdeführer auch die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2014 und 2015 beantragt. Dabei hätte der Beschwerdeführer aber übersehen, dass im Bescheid 2014 die ausländische Pension bis zu diesem Zeitpunkt keine Berücksichtigung gefunden hätte. Auf Grund dieses Hinweises des Beschwerdeführers sei am selben Tag eine Wiederaufnahme für 2014 zum Nachteil (Ansatz der deutschen Pension) des Beschwerdeführers durchgeführt worden. Zum weiteren Verfahrensgang für 2014 siehe oben.

Zum Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2015 werde ausgeführt: Der entsprechende Abweisungsbescheid sei am 1.10.2018 erlassen worden. Begründet worden sie die Beschwerde mit einer angeblichen Ungleichbehandlung mit anderen Bürgern in der Europäischen Union.

Beweismittel

Vorgelegte Aktenteile

Stellungnahme

1.

Wiederaufnahme § 303 BAO von Amts wegen für die Jahre 2012 bis 2014

Gemäß § 303 BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn "Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind" und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würde. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen sei, dass - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint seien also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existiert hätten, aber erst danach hervorgekommen seien (VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln sei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" beziehe sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106).

Gemäß § 20 EStG 1988 seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Eine derartige Interessenabwägung verbiete bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen

idR den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit sie dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hätte die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).

Als Wiederaufnahmegrund sei im gegenständlichen Verfahren ersichtlich, dass der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 nicht bekannt gewesen wäre, dass der Beschwerdeführer neben seinen (erklärten) inländischen Einkünften auch Einkünfte aus einer deutschen Pensionsversicherung erhalten habe. Diese neue Tatsache sei der Abgabenbehörde mit Einspielung über den automatischen Informationsaustausch über Daten betreffend Finanzkonten in die Datenbank der Finanzverwaltung am 1.10.2016 erstmals bekannt geworden. In den wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren 2012-2014 seien diese Pensionseinkünfte, deren Bezug auch im Beschwerdeverfahren nie bestritten worden sei, nunmehr nachträglich erfasst worden. In den wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren seien diese Pensionseinkünfte nunmehr nachträglich berücksichtigt worden, was zu einer Steuernachforderung in Höhe von mehr als 2.300,00 € geführt hätte. Dies könne weder absolut, noch relativ als geringfügig angesehen werden, wobei dabei nicht auf die Höhe der Steuereinnahmen des Bundes, sondern auf den konkreten Wiederaufnahmegrund abzustellen sei.

Es werde beantragt, die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide 2012 bis 2014 als unbegründet abzuweisen.

2.

Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO für Einkommensteuer 2015

Streitgegenständlich sei das Vorliegen eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes.

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der ab 1.1.2014 geltenden Fassung (FVwGG 2012) könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen würden, deren Tatsachen oder Beweismittel im Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würde.

In seinem Erkenntnis vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, stelle der VwGH unter anderem fest:

"21 Mit dem FVwGG 2012 erfolgte die Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen mit jener auf Antrag. Nicht geändert wurde aber insbesondere, dass der Wiederaufnahmeantrag u.a. die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt werde, zu enthalten habe (§ 303a lit. b BAO idF vor FVwGG 2012; § 303 Abs. 2 lit. b BAO idF FVwGG 2012).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262).

23 Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sohin - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind. Aus diesem soweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 Lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die - für die Behörde - neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind."

Damit sei das Schicksal der Beschwerde aber bereits entschieden.

Es liege kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor, da der Beschwerdeführer in der Einkommensteuererklärung 2015 selbst die Einkünfte der deutschen Pension einbekannt habe. Somit sei auch der Nachweis erbracht, dass diese Einkünfte dem Beschwerdeführer damals schon bekannt gewesen wären. Der entsprechende Einkommensteuerbescheid sei nicht angefochten worden und sei somit in Rechtskraft erwachsen. Daraus sei erkennbar, dass der Beschwerdeführer in seinem Wiederaufnahmeantrag keine neuen Tatsachen geltend mache oder ein neues Beweismittel beibringe, sondern eine andere rechtliche Einordnung eines bekannten Sachverhaltes beantrage.

Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens eröffne keinen Weg, um in einem rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren möglicherweise unterlaufene Rechtswidrigkeiten zu beseitigen. Dies bedeute aber auch, dass eine geänderte Rechtsansicht des Beschwerdeführers keinesfalls einen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Es werde beantragt, die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Wiederaufnahmeantrages für 2015 als unbegründet abzuweisen.

3.

Einkommensteuer 2012 bis 2014

Art. 18 DBA Deutschland (BGBl. III 182/2002) laute:

Abs. 1

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

Art. 23 Abs. 2 lit. a und d DBA Deutschland (BGBl. III 182/2002) laute:

Abs. 2

Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

d

Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Nach den dargestellten, für die gegenständlichen Pensionseinkünfte des Beschwerdeführers maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen stehe dem Land der Pensionsauszahlung das Besteuerungsrecht zu. Allerdings komme nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland Österreich das Recht zu, diese Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einzubeziehen (Progressionsvorbehalt).

Bei der Pension des Beschwerdeführers aus Deutschland handle es sich um Einkünfte, die durch das jeweilige Abkommen in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freigestellt sind. Progressionsvorbehalt bedeute, dass die in Deutschland zur Besteuerung zugeteilten Einkünfte in Österreich zwar aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden, bei der Ermittlung des auf die in Österreich zu versteuernden Einkünfte anzuwendenden Tarifes (Durchschnittssteuersatzes) aber zu berücksichtigen seien. Es werde beantragt, die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 als unbegründet abzuweisen.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 25.6.2019** wurden folgende Fragen an das Finanzamt gerichtet:

*"In den Beschwerdevorentscheidungen die oben angeführten Bescheide betreffend wird auf eine **Kontrollmitteilung vom 1.10.2016** verwiesen.*

Diese wäre einzureichen.

In Bezug auf die Jahre 2012 und 2013 ist fraglich, das Hervorkommen welcher Tatsachen und/oder Beweismittel als Wiederaufnahmegründe angeführt wurden.

In den Wiederaufnahmebescheiden wird jeweils auf Tatsachen und/oder Beweismittel verwiesen, die im jeweiligen Einkommensteuerbescheid genannt werden würden.

In den Einkommensteuerbescheiden wird auf einen Vorhalt vom 8.3.2018 sowie auf dessen Nichtbeantwortung, die eine Schätzung zur Folge gehabt haben würde, verwiesen.

Nach ständiger Judikatur des VwGH ist es Sache der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (siehe etwa VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Sie werden daher aufgefordert, die Begründung der Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2012 und 2013 in diesem Sinne näher auszuführen."

Mit **Schreiben vom 1.7.2019** wurde folgender **Mängelbehebungsauftrag** betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die Einkommensteuer 2015 an den Beschwerdeführer abgefertigt:

"§ 303 BAO lautet wie folgt:

"Abs. 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.

Abs.2

Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a)

die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b)

die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird."

Durch das FVwGG 2012 wurde der § 303 BAO geändert. Die Wiederaufnahme auf Antrag ist nun in Abs.1 und Abs.2 leg.cit. geregelt.

Die Neufassung des § 303 ist mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten (nach § 323 Abs. 37 BAO) und daher auch geltende Rechtslage zum Zeitpunkt Ihrer Antragstellung.

§ 85 Abs. 2 BAO lautet wie folgt:

"Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht."

Inhaltliche Mängel iSd § 85 Abs 2 erster Satz liegen nur bei Fehlen gesetzlich geforderter inhaltlicher Angaben vor. Solche Inhaltserfordernisse ergeben sich aus § 303 Abs. 2 BAO. Liegen die entsprechenden Voraussetzungen vor (Formgebrechen, inhaltliche Mängel bzw fehlende Unterschrift), so ist die Behörde verpflichtet, mit Mängelbehebungsauftrag

vorzugehen (kein Ermessen, VwGH 27.4.1981, 17/2599/79; 27.6.2013, 2010/15/0213; Ritz BAO⁶, § 85 Rz 15).

Da Ihrem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu entnehmen ist, auf welche Umstände iSd § 303 Abs.2 BAO dieser gestützt wird ergeht folgender

Mängelbehebungsauftrag

*Binnen einer Frist von **vier Wochen** ab der Zustellung dieses Schreibens sind die **Umstände iSd § 303 Abs.2 BAO**, auf die der Wiederaufnahmeantrag gestützt wird, anzuführen und glaubhaft zu machen.*

*Wird dieser inhaltliche Mangel des Antrages nicht innerhalb der angegebenen Frist behoben **gilt** der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens **als zurückgenommen**."*

Mit **Schreiben vom 1.7.2019** wurde durch das Finanzamt wie folgt geantwortet:
Da der Beschwerdeführer im Jahr 2012 bereits 65 Jahre alt gewesen wäre, hätte für das Finanzamt festgestanden, dass die gegenständliche deutsche Rente dem Beschwerdeführer zumindest auch in den Jahren ab 2012 zugeflossen sei. Daher seien ihm am 8.3.2018 die im Vorlagebericht hochgeladenen "Vorhalte" für 2012 und 2013 sowie für 2014 übermittelt worden. Da im bisherigen Verlauf des Rechtsmittelverfahrens nie der Einwand getätigt worden wäre, dass die Vorhalte nicht zugegangen wären, sei von einer ordnungsgemäßen Zustellung auszugehen. Da zum Zeitpunkt der Zustellung dieser beiden Vorhalte dem Beschwerdeführer die Problematik der Versteuerung der deutschen Pension in Österreich bekannt sein habe müssen - Erstbescheid 2016, Beschwerde 2016, BVE 2016 und Vorlageantrag 2016 wären bereits vorhanden gewesen - hätte dieser damit mit Sicherheit gewusst, dass das Finanzamt Kenntnis von seiner deutschen Pension gehabt hätte. Somit hätte der Beschwerdeführer durch den Inhalt des Vorhaltes davon Kenntnis haben müssen, dass dem Finanzamt der Bezug einer deutschen Rente bekannt geworden sein müsse.

Wenn in Hinblick auf die Begründung der neuen Tatsachen auf die Nichtbeantwortung der Vorhalte verwiesen worden wäre, so müsse für den Beschwerdeführer eindeutig erkennbar gewesen sein, dass solche neuen Tatsachen nur hinsichtlich des Zuflusses einer deutschen Pension vorgelegen haben könnten.

Beigelegt wurde eine Kontrollmitteilung für das Jahr 2014 vom 1.10.2016, wonach der Beschwerdeführer im Jahr 2014 eine Pension aus Deutschland in Höhe von 4.161,24 € bezogen hätte.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 2.7.2019** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht.

Mit **Schreiben vom 23.7.2019** wurde in Bezug auf die Jahre 2012, 2013 und 2014 wie folgt geantwortet:

Der Beschwerdeführer bestreite das Vorliegen von Gründen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO. Die belangte Behörde sei ihrer

Spezifizierungspflicht auch durch die Vorhaltsbeantwortung nicht im erforderlichen Ausmaß nachgekommen.

Was die deutschen Pensionseinkünfte des Beschwerdeführers betreffe, gehe dieser für den Fall der Vornahme einer Doppelbesteuerung von einer Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 7 B-VG), aber auch seiner Freizügigkeitsrechte nach dem EU-Vertrag aus. Pensionisten, die in mehreren Mitgliedsstaaten der EU berufstätig gewesen wären, würden gegenüber Pensionisten, die immer nur in ein-und demselben Mitgliedsstaat gearbeitet hätten, in unsachlicher Weise diskriminiert. Das angewendete System der Doppelbesteuerung behindere im Übrigen das Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit in unionsrechtswidriger Weise. Es werde daher hilfsweise ersucht, das BFG möge diese europarechtliche Frage dem EuGH im Wege der Vorabentscheidung zur Beantwortung vorlegen.

Verwiesen werde darauf, dass diese Ungleichbehandlung in einigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union bereits beseitigt worden wäre. Verwiesen werde auch auf das Erkenntnis des VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, betreffend Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Italien.

Mit **Schreiben vom 5.8.2019** wurde der Mängelbehebungsauftrag vom Beschwerdeführer wie folgt beantwortet:

Der Beschwerdeführer mache folgende Wiederaufnahmegründe geltend: Er gehe davon aus, dass die Doppelbesteuerung seiner österreichischen und deutschen Einkünfte sowohl gegen den Gleichheitsgrundsatz, als auch gegen EU-Recht verstoße. Insbesondere seien die Freizügigkeitsrechte nach dem EU-Vertrag verletzt, wenn derart exzessive Besteuerungen vorgenommen würden. Dieser Umstand stelle jedenfalls gegenüber der ursprünglichen Veranlagung 2015 eine Neuerung dar, zumal dem Beschwerdeführer bekannt geworden wäre, dass derartige Ungleichbehandlungen in verschiedenen Staaten der EU bereits bereinigt worden wären. Aus der Sicht des Beschwerdeführers würden daher taugliche Wiederaufnahmegründe vorliegen und es werde ersucht, eine inhaltliche Entscheidung über die Beschwerde herbei zu führen.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

2012

Mit Einkommensteuerbescheid vom 13.1.2014 wurden erklärungsgemäß keine ausländischen Einkünfte festgesetzt.

Der Ergänzungsvorhalt, mit dem Ersuchen, die Höhe der deutschen Rente mittels Rentenbescheides nachzuweisen, wurde nicht beantwortet.

Daraufhin erging der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid. In dessen Begründung wurde verwiesen auf *"im beiliegenden Bescheid angeführte Tatsachen und/oder Beweismittel"*, die neu hervorgekommen wären.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 26.7.2018 wurde angeführt, dass keine Unterlagen betreffend deutsche Rente vorgelegt worden wären.

In der Beschwerdeschrift vom 21.8.2018 wurde unter dem Titel *"Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012"* inhaltlich gegen den

Einkommensteuerbescheid 2012 argumentiert und beantragt, den "Steuerbescheid" 2012 aufzuheben.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 24.9.2018 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 als unbegründet abgewiesen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 8.1.2019 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, in Bezug auf die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid den Mangel des Fehlens von Inhaltserfordernissen gemäß § 250 Abs. 1 BAO zu beheben.

Mit Schreiben vom 8.2.2019 wurde lediglich auf die Beschwerdeschrift verwiesen.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 12.3.2019 wurde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2012 als unbegründet abgewiesen.

Verwiesen wurde auf eine Kontrollmitteilung vom 1.10.2016 betreffend den Erhalt einer Pensionszahlung im Jahr 2014 in Höhe von 4.161,24 €.

Im Vorlageantrag den Einkommensteuerbescheid betreffend wurde auf die EU-Widrigkeit der Bestimmungen des DBA Deutschland verwiesen.

Der Vorlageantrag im Hinblick auf den Wiederaufnahmebescheid wurde nicht begründet.

2013

Mit Einkommensteuerbescheid vom 2.12.2014 wurden erklärungsgemäß keine ausländischen Einkünfte festgesetzt.

Der Ergänzungsvorhalt, mit dem Ersuchen, die Höhe der deutschen Rente mittels Rentenbescheides nachzuweisen, wurde nicht beantwortet.

Daraufhin erging der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid. In dessen Begründung wurde verwiesen auf *"im beiliegenden Bescheid angeführte Tatsachen und/oder Beweismittel"*, die neu hervorgekommen wären.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 26.7.2018 wurde angeführt, dass keine Unterlagen betreffend deutsche Rente vorgelegt worden wären.

In der Beschwerdeschrift vom 21.8.2018 wurde unter dem Titel *"Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012"* inhaltlich gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 argumentiert und beantragt, den "Steuerbescheid" 2013 aufzuheben.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 24.9.2018 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 als unbegründet abgewiesen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 8.1.2019 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, in Bezug auf die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid den Mangel des Fehlens von Inhaltserfordernissen gemäß § 250 Abs. 1 BAO zu beheben.

Mit Schreiben vom 8.2.2019 wurde lediglich auf die Beschwerdeschrift verwiesen.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 12.3.2019 wurde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2013 als unbegründet abgewiesen.

Verwiesen wurde auf eine Kontrollmitteilung vom 1.10.2016 betreffend den Erhalt einer Pensionszahlung im Jahr 2014 in Höhe von 4.161,24 €.

Im Vorlageantrag den Einkommensteuerbescheid betreffend wurde auf die EU-Widrigkeit der Bestimmungen des DBA Deutschland verwiesen.

Der Vorlageantrag im Hinblick auf den Wiederaufnahmebescheid wurde nicht begründet.

2014

Mit Einkommensteuerbescheid vom 24.11.2015 wurden erklärungsgemäß keine ausländischen Einkünfte festgesetzt.

Der Ergänzungsvorhalt, mit dem Ersuchen, die Höhe der deutschen Rente mittels Rentenbescheides nachzuweisen, wurde nicht beantwortet.

Daraufhin erging der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid. In dessen Begründung wurde verwiesen auf *"im beiliegenden Bescheid angeführte Tatsachen und/oder Beweismittel"*, die neu hervorgekommen wären.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 21.8.2018 wurde angeführt, dass keine Unterlagen betreffend deutsche Rente vorgelegt worden wären und die Festsetzung auf Basis des Kontrollmaterials in Höhe von 4.161,24 € erfolgt sei.

In der Beschwerdeschrift vom 7.8.2018 wurde unter dem Titel *"Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014"* inhaltlich gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 argumentiert und beantragt, den "Steuerbescheid" 2014 aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1.10.2018 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 als unbegründet abgewiesen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 8.1.2019 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, in Bezug auf die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid den Mangel des Fehlens von Inhaltserfordernissen gemäß § 250 Abs. 1 BAO zu beheben.

Mit Schreiben vom 8.2.2019 wurde lediglich auf die Beschwerdeschrift verwiesen.

Zudem wurde mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 7.2.2019 geantwortet dahingehend, dass der Bescheid in seinem vollen Umfang angefochten werde und die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligt werden möge.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.3.2019 wurde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2014 als unbegründet abgewiesen.

Verwiesen wurde auf eine Kontrollmitteilung vom 1.10.2016 betreffend den Erhalt einer Pensionszahlung im Jahr 2014 in Höhe von 4.161,24 €.

Im Vorlageantrag den Einkommensteuerbescheid betreffend wurde auf die EU-Widrigkeit der Bestimmungen des DBA Deutschland verwiesen.

Der Vorlageantrag im Hinblick auf den Wiederaufnahmebescheid wurde nicht begründet.

2015

Mit Einkommensteuerbescheid vom 30.8.2016 wurden erklärungsgemäß ausländische Einkünfte in Höhe von 4.239,66 € festgesetzt.

Mit Schreiben vom 21.8.2018 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 gestellt.

Wiederaufnahmegrund wurde keiner genannt.

Mit Bescheid vom 1.10.2018 wurde dieser Antrag abgewiesen.

Mit Schreiben vom 30.10.2018 wurde gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben und begründet damit, dass zwar das Finanzamt für die Jahre 2012 und 2013 eine Wiederaufnahme durchführen würde, dem Beschwerdeführer aber für das Jahr 2015 das Recht nicht zugestehen würde.

Mit Beschwerde vor Entscheidung wurde diese als unbegründet abgewiesen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 1.7.2019 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Umstände, auf die sein Wiederaufnahmeantrag gestützt werde, darzulegen.

Der Mängelbehebungsauftrag wurde dahingehend beantwortet, als es eine Neuerung darstellen würde, dass Freizügigkeitsrechte nach dem EU-Vertrag verletzt würden, wenn derart exzessive Besteuerungen vorgenommen werden würden.

Zudem wird verwiesen auf andere Mitgliedstaaten der EU, in denen eine Gesetzesänderung vorgenommen worden wäre.

Rechtliche Begründung

2012

Wiederaufnahme Einkommensteuerbescheid 2012

Nach § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter anderem dann wieder aufgenommen werden, wenn

b

Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen 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 ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Sache der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmißverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.0006, 87/13/0006).

Verwiesen wird in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 26.7.2018 auf *"im beiliegenden Bescheid angeführte Tatsachen und/oder Beweismittel"*, die neu hervorgekommen wären.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 26.7.2018 wurde angeführt, dass keine Unterlagen betreffend deutsche Rente vorgelegt worden wären.

Die Tatsache, dass der Ergänzungsvorhalt betreffend Rentenzahlungen nicht beantwortet wurde und keine diesbezüglichen Unterlagen durch den Beschwerdeführer vorgelegt wurden führt jedoch zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid.

Weitere Tatsachen oder Beweismittel wurden nicht angeführt.

Es liegen folglich keine entscheidungswesentlichen Sachverhaltslemente als Wiederaufnahmegründe vor.

Laut ständiger Judikatur des VwGH (etwa 9.9.2007, 2003/13/01115) stellt § 303 Abs. 1 lit b BAO an das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kommen, keine höheren Anforderungen als an anderer Tatsachen, die der Besteuerung zu Grunde zu legen sind.

Allein aufgrund der Tatsache, dass vom Beschwerdeführer Rentenzahlungen nicht bekannt gegeben worden sind, ist auch eine Festsetzung solcher Zahlungen nicht möglich.

Anders gelagert war der Sachverhalt im Fall, dem das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des BFG 1.7.2019, RV/7103478/2019, zugrunde liegt. Dort wurde zum einen in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide auf Kontrollmaterial verwiesen und zum anderen betrifft dieses Kontrollmaterial auch die beschwerdegegenständlichen Jahre.

Bei Wiederaufnahmebescheiden sind Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar. Das heißt, dass das Nichtanführen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln in der Bescheidbegründung im weiteren Verfahren nicht nachholbar ist und zur ersatzlosen Aufhebung des angefochtenen Bescheides führt.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt statt zu geben, der Wiederaufnahmebescheid war ersatzlos aufzuheben.

Einkommensteuerbescheid 2012

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme scheidet der vom Finanzamt neu erlassene Bescheid vom 26.7.2018 aus dem Rechtsbestand aus.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) iSd § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Das Verfahren tritt somit wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Es lebt daher der Einkommensteuerbescheid vom 13.1.2014 wieder auf.

2013

Wiederaufnahme Einkommensteuerbescheid 2013

Nach § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter anderem dann wieder aufgenommen werden, wenn

b

Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen 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 ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Sache der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmißverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.0006, 87/13/0006).

Verwiesen wird in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 26.7.2018 auf *"im beiliegenden Bescheid angeführte Tatsachen und/oder Beweismittel"*, die neu hervorgekommen wären.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 26.7.2018 wurde angeführt, dass keine Unterlagen betreffend deutsche Rente vorgelegt worden wären.

Die Tatsache, dass der Ergänzungsvorhalt betreffend Rentenzahlungen nicht beantwortet wurde und keine diesbezüglichen Unterlagen durch den Beschwerdeführer vorgelegt wurden führt jedoch zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid.

Weitere Tatsachen oder Beweismittel wurden nicht angeführt.

Es liegen folglich keine entscheidungswesentlichen Sachverhaltslemente als Wiederaufnahmegründe vor.

Laut ständiger Judikatur des VwGH (etwa 9.9.2007, 2003/13/01115) stellt § 303 Abs. 1 lit b BAO an das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kommen, keine höheren Anforderungen als an anderer Tatsachen, die der Besteuerung zu Grunde zu legen sind.

Allein aufgrund der Tatsache, dass vom Beschwerdeführer Rentenzahlungen nicht bekannt gegeben worden sind, ist auch eine Festsetzung solcher Zahlungen nicht möglich.

Anders gelagert war der Sachverhalt im Fall, dem das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des BFG 1.7.2019, RV/7103478/2019, zugrunde liegt. Dort wurde zum einen in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide auf Kontrollmaterial verwiesen und zum anderen betrifft dieses Kontrollmaterial auch die beschwerdegegenständlichen Jahre.

Bei Wiederaufnahmebescheiden sind Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar. Das heißt, dass das Nichtanführen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln in der Bescheidbegründung im weiteren Verfahren nicht nachholbar ist und zur ersatzlosen Aufhebung des angefochtenen Bescheides führt.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt statt zu geben, der Wiederaufnahmebescheid war ersatzlos aufzuheben.

Einkommensteuerbescheid 2013

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme scheidet der vom Finanzamt neu erlassene Bescheid vom 26.7.2018 aus dem Rechtsbestand aus.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) iSd § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Das Verfahren tritt somit wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Es lebt daher der Einkommensteuerbescheid vom 2.12.2014 wieder auf.

2014

Wiederaufnahme Einkommensteuerbescheid 2014

Nach § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter anderem dann wieder aufgenommen werden, wenn

b

Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Verwiesen wird in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 21.8.2018 auf *"im beiliegenden Bescheid angeführte Tatsachen und/oder Beweismittel"*, die neu hervorgekommen wären.

Im Einkommensteuerbescheid wurde einerseits die Nichtbeantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 8.3.2018 verwiesen, andererseits darauf, dass aufgrund von Kontrollmaterial die ausländischen Einkünfte mit 4.161,24 € festgesetzt worden wären. In der Beschwerdeverentscheidung wurde durch das Finanzamt insofern der Wiederaufnahmegrund konkretisiert, als eine Kontrollmitteilung vom 1.10.2016 die neue Tatsache, das neue Beweismittel darstellen würde.

Der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2014 wurde am 24.11.2015 erlassen. Die Kontrollmitteilung vom 1.10.2016 stellt ein neu hervorgekommenes Beweismittel dar, das auf eine neue Tatsache, nämlich das Vorliegen von ausländischen Pensionseinkünften, schließen lässt.

Wäre das Wissen um die ausländischen Einkünfte bei Erlassung des Erstbescheides bereits vorgelegen, hätte dieser anders gelautet.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2014 war folglich als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuerbescheid 2014

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, **unbeschränkt steuerpflichtig**. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuertarif nach § 33 EStG 1988 bemisst sich nach dem **Gesamteinkommen**, worin der **Progressionsvorbehalt** innerstaatlich - unbeschadet der Regelung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 - seine Rechtsgrundlage findet.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen.

Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. VwGH vom 29. Juli 2010, 2010/15/0021).

Ein Doppelbesteuerungsabkommen vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen (VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010; 25.9.2001, 99/14/0217; 26.2.2015, 2012/15/0035).

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Unstrittig fallen die gegenständlichen deutschen Bezüge unter Artikel 18 Abs. 2 DBA Deutschland, der wie folgt lautet:

"Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

Abs. 1

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

Abs. 2

*Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person **aus der gesetzlichen Sozialversicherung** des anderen Staates erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden."*

Artikel 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland lautete wie folgt:

"Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus."

Strittig ist die Berücksichtigung der deutschen Pensionsbezüge im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes.

Im Hinblick auf die bloße Schrankenwirkung des DBA scheiden die ausländischen Pensionseinkünfte aus dem Einkommen aus, sodass nur das verbleibende Einkommen - unter Beibehaltung des Progressionssatzes - zu besteuern ist.

Das DBA verbietet lediglich die Besteuerung der gegenständlichen Einkünfte in Österreich, nicht aber die Heranziehung dieser Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes. Das österreichische Steuerrecht behandelt die aus anderen Mitgliedstaaten bezogenen Pensionen nicht schlechter als solche aus Österreich.

Eingewendet wird die EU-Rechtswidrigkeit der angewandten Bestimmungen des DBA Deutschland. Insbesondere sei die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit verletzt.

"Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Unionsbürgerstatus dazu bestimmt, der grundlegende Status der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zu sein, der es denjenigen unter ihnen, die sich in der gleichen Situation befinden, erlaubt, im sachlichen Geltungsbereich des Vertrages unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit und unbeschadet der insoweit ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen die gleiche rechtliche Behandlung zu genießen. Zu den Situationen, die in den Geltungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallen, gehören diejenigen, die sich auf die Ausübung

der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten beziehen, und insbesondere auch die, in denen es um das durch Artikel 18 EG verliehene Recht geht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten. Da ein Unionsbürger in allen Mitgliedstaaten Anspruch auf die gleiche rechtliche Behandlung wie die Staatsangehörigen dieses Mitgliedstaats hat, die sich in der gleichen Situation befinden, wäre es mit dem Recht auf Freizügigkeit unvereinbar, wenn ein Mitgliedstaat ihn weniger günstig behandelte, als wenn er nicht von den Erleichterungen Gebrauch gemacht hätte, die ihm der Vertrag in Bezug auf die Freizügigkeit gewährt. **Allerdings garantiert der EG-Vertrag einem Unionsbürger nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist.** Auf Grund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung je nach dem Einzelfall auch Vor- oder Nachteile bei der Besteuerung haben (Urteil des EuGH vom 12. Juli 2005, C-403/03, Schempp)." (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099)

Im Sinne der zitierten Judikatur war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Da im Hinblick auf die angeführten Entscheidungen Zweifel an der Beurteilung der gemeinschaftsrechtlichen Frage nicht bestehen, wurde im Sinne der Rechtsprechung C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81, Slg. 1982, S. 3415 ff) von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 EGV abgesehen.

2015

Abweisung Antrag auf Wiederaufnahme Einkommensteuerbescheid

§ 303 BAO lautet wie folgt:

"Abs. 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.

Abs.2

Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a)

die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b)

die Bezeichnung der Umstände (Abs 1), auf die der Antrag gestützt wird."

Durch das FVwGG 2012 wurde der § 303 BAO geändert. Die Wiederaufnahme auf Antrag ist nun in Abs.1 und Abs.2 leg.cit. geregelt.

Die Neufassung des § 303 ist mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten (nach § 323 Abs 37 BAO) und daher auch geltende Rechtslage zum Zeitpunkt der Antragstellung.

§ 85 Abs. 2 BAO lautet wie folgt:

"Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht."

Inhaltliche Mängel iSd § 85 Abs 2 erster Satz liegen nur bei Fehlen gesetzlich geforderter inhaltlicher Angaben vor. Solche Inhaltserfordernisse ergeben sich aus § 303 Abs. 2 BAO. Liegen die entsprechenden Voraussetzungen vor (Formgebrechen, inhaltliche Mängel bzw fehlende Unterschrift), so ist die Behörde verpflichtet, mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen (kein Ermessen, VwGH 27.4.1981, 17/2599/79; 27.6.2013, 2010/15/0213; Ritz BAO⁶, § 85 Rz 15).

Wird einem rechtmäßigen Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so gilt dieses Anbringen ex lege als zurückgenommen. Diese Rechtstatsache ist zwar noch mit Zurücknahmebescheid festzustellen, erst nach Ablauf der Frist erfolgte Angaben können diese Rechtsfolge aber nicht mehr verhindern (UFS 2.12.2010, RV/0591-S/10).

In Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 1.7.2019 wurde vom Beschwerdeführer Bezug genommen auf die Neuerung, dass Freizügigkeitsrechte nach dem EU-Vertrag verletzt werden, wenn derart exzessive Besteuerungen vorgenommen werden.

Zudem wird verwiesen auf andere Mitgliedstaaten der EU, in denen eine Gesetzesänderung vorgenommen worden wäre.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, BAO⁶, § 303, Rz 21 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Keine Wiederaufnahmegründe, weil keine Tatsachen, sind etwa 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 (Ritz, BAO⁶, § 303, Rz 23 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel soll bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen. Ziel ist nicht die Beseitigung der Folgen einer unrichtigen rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die rechtliche Beurteilung als Verstoß gegen den EU-Vertrag oder eine Gesetzesänderung in anderen Mitgliedstaaten stellt jedenfalls **keine Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO** dar.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 21.8.2018 stützt sich folglich nicht auf einen tauglichen Wiederaufnahmegrund, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

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.

Ob das Finanzamt in seinen Wiederaufnahmebescheiden Einkommensteuer 2012 und 2013 einen tauglichen Wiederaufnahmegrund genannt hat ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 261 Abs. 2 BAO hat die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde (Einkommensteuer 2012 und 2013) zwingend zu erfolgen.

Ob eine neue Tatsache als Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 1 BAO im Hinblick auf das Jahr 2014 vorliegt, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Durch die ständige Rechtsprechung (VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010; 25.9.2001, 99/14/0217; 26.2.2015, 2012/15/0035; 14.12.2006, 2005/14/0099) ist geklärt, dass der Ansatz von ausländischen Rentenbezügen im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes weder gegen das österreichische Steuerrecht, noch gegen Unionsrecht verstößt. Die Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist folglich in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2014 nicht zu erwarten.

Ob der Beschwerdeführer in seinem Wiederaufnahmeantrag betreffend Einkommensteuer 2015 einen tauglichen Wiederaufnahmegrund genannt hat ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Die Revision ist daher in allen Punkten unzulässig.

Linz, am 8. August 2019