

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerden vom 5. März 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 7. Februar 2017 betreffend 1.) Wiederaufnahme der Verfahren betr. Einkommensteuer 2012 bis 2014 und 2.) Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012 bis 2014, StNr. ***1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, ist unselbständig im technischen Verkauf tätig und brachte jeweils für folgende Jahre einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung ein: Am 19. Februar 2013 für das Jahr 2012, am 2. Februar 2014 für das Jahr 2013 und am 11. Februar 2015 für das Jahr 2014.

Darin machte er folgende Ausgaben als Abzugsposten geltend:

Werbungskosten (Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge (z.B. SVdGW), ausgenommen Betriebsratsumlage)	2012	364,94 Euro
w.o.	2013	497,94 Euro
w.o.	2014	535,87 Euro

Sonderausgaben (Summe aller Versicherungsprämien und -beiträge (freiwillige Kranken-, Unfall-, Lebensversicherung, Hinterbliebenenversorgung und Sterbekassen), Pensionskassenbeiträge, freiwillige Höherversicherung im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung)	2012	148,05 Euro
w.o.	2013	197,40 Euro
w.o. Summe aller Beiträge sowie Rückzahlung von Darlehen u. Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden	2014	197,40 Euro 7.551,00 Euro
Pendlerpauschale (Pendlereuro)	2012	279,00 Euro
w.o.	2013	372,00 Euro (26,00 Euro)
w.o.	2014	0

Ohne Prüfung durch das Finanzamt ergingen am 20. Februar 2013 (für 2012), am 4. Februar 2014 (für 2013) und am 13. Februar 2015 (für 2014) die drei Einkommensteuerbescheide mit antragsgemäßen Veranlagungen.

Im Zuge der Überprüfung der Arbeitnehmerveranlagung 2015 (Vorhalt vom 5. Februar 2016) wurde durch die Abgabenbehörde festgestellt, dass Gewerkschaftsbeiträge als Werbungskosten geltend gemacht wurden, obwohl diese bereits bei der Lohnverrechnung berücksichtigt worden waren.

Mit Bescheiden vom 16. März 2016 nahm daraufhin das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 2012, 2013 und 2014 wieder auf und erließ gleichzeitig neue Abgabenbescheide, wobei die beantragten Werbungskosten (mit Ausnahme des Pendlerpauschales bzw. des Pendlereuro) ohne weitere Ermittlungen zur Gänze nicht berücksichtigt wurden. Bzgl. der Werbungskosten wurde lediglich der Pauschbetrag von 132 Euro in Abzug gebracht.

Mit Beschwerde vom 13. April 2016 wandte sich der Bf. gegen die Bescheide auf Wiederaufnahme des Verfahrens und Festsetzung der Einkommensteuer und machte geltend, dass kein Neuerungsstatbestand vorliege, weil der Tatbestand, dass die Gewerkschaftsbeiträge bereits vom Arbeitgeber lohnsteuerlich berücksichtigt worden seien, der Abgabenbehörde durch die Vorlage des Lohnzettels bereits bei Erlassung des Bescheides bekannt gewesen sei und des Weiteren die Wiederaufnahmebescheide mangelhaft seien, da der Neuerungsstatbestand nicht hinreichend konkret begründet sei.

Am 15. Juni 2016 ersuchte die zuständige Bearbeiterin den Bf. telefonisch, die bezahlte Betriebsratsumlage für die Jahre 2012 bis 2015 belegmäßig nachzuweisen, um die Werbungskosten in der richtigen Höhe berücksichtigen zu können. Es erfolgte kein Nachweis.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 12. und 13. Oktober 2016 wurden für die Jahre 2012 bis 2014 drei neue Einkommensteuerbescheide mit Festsetzungen wie in den Erstbescheiden erlassen. Damit wurden also wiederum antragsgemäße Veranlagungen durchgeführt. Die Begründung für die Jahre 2012 und 2013 lautete: „Der Beschwerde wird stattgegeben.“ Für 2014 wurde keine Begründung angeführt.

Am nächsten Tag, dem 14. Oktober 2016 (für 2012 und 2013) bzw. am 17. Oktober 2016 (für 2014) ergingen zu diesen im Beschwerdeverfahren erlassenen Einkommensteuerbescheiden Berichtigungsbescheide nach § 293b BAO, die wiederum die beantragten Werbungskosten (mit Ausnahme des Pendlerpauschales bzw. des Pendlereuro) zur Gänze nicht berücksichtigten.

Gegen diese Berichtigungsbescheide wurden am 10. November 2016 Beschwerden erhoben, worin bemängelt wurde, dass keine offensichtliche Unrichtigkeit gemäß § 293b BAO vorliege. Im Rahmen der Bearbeitung der Arbeitnehmerveranlagung 2015 sei ein Ermittlungsverfahren durchgeführt worden, wobei hier auch auf die Vorjahre rückgeschlossen worden sei. Zudem sei der Sachverhalt im Rahmen der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme umfassend dargestellt worden. Da ein Ermittlungsverfahren nötig gewesen sei um den Fehler zu erkennen, läge keine offensichtliche Unrichtigkeit vor. Betont wurde auch, dass die Betriebsratsumlage (2012: 100,28 Euro; 2013: 139,60 Euro; 2014: 154,80 Euro) zu Recht abgesetzt worden sei, nicht jedoch die Gewerkschaftsbeiträge, da diese bereits in der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden seien.

Am 21. November 2016 kontaktierte die zuständige Bearbeiterin des Finanzamtes den Arbeitgeber des Antragstellers telefonisch und ersuchte um Bestätigungen der vom Bf. bezahlten Sonderausgaben und Werbungskosten. Dem wurde am gleichen Tag nachgekommen und wurden folgende Positionen nachgewiesen:

	2012	2013	2014
Sonderausgaben (Hilfsfonds)	159,29 Euro	218,82 Euro	224,62 Euro
Betriebsratsumlage	100,28 Euro	139,60 Euro	154,80 Euro

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 9. Dezember 2016 (für 2014) und 12. Dezember 2016 (für 2012 und 2013) wurde den Beschwerden antragsgemäß stattgegeben und die Einkommensteuer für die drei Jahre wiederum in dem Ausmaß festgesetzt, wie es in den stattgebenden Beschwerdevereinscheidungen iZm den Wiederaufnahmeverfahren erfolgt war: dh es wurden wieder antragsgemäße Veranlagungen durchgeführt.

Am 14. Dezember 2016 wurde der Bf. aufgefordert, sämtliche Werbungskosten und Sonderausgaben der Jahre 2012 – 2014 mit Belegen nachzuweisen. Im Vorhalt wurde ua. ausgeführt, dass bekannt sei, dass Gewerkschaftsbeiträge „unabsichtlich doppelt abgesetzt“ worden sind, nicht bekannt sei aber, wie sich die Differenz zwischen den im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung erklärten Beträge zu den im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigten Gewerkschaftsbeiträgen zusammensetze.

Dem Ergänzungsersuchen kam der Bf. teilweise nach. Er legte Bestätigungen zu Unfallversicherungsprämien (2012: 141,33 Euro; 2013: 197,40 Euro; 2014: 197,40 Euro), zum Pendlerpauschale 2014 und über achtjährig gebundene Beträge für 2014 in Höhe von 7.551 Euro vor. Die Differenzen bezüglich der Gewerkschaftsbeiträge wurden nicht aufgeklärt.

Am 7. Februar 2017 wurden Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO erlassen und die Einkommensteuer der Jahre 2012 bis 2014 neu festgesetzt, wobei eine gesonderte Begründung erging. Darin wurde ausgeführt, dass erst im Vorhalteverfahren festgestellt werden konnte, wie sich die Höhe der beantragten Gewerkschaftsbeiträge zusammensetze. Erst durch die Bestätigung des Dienstgebers hätten die Betriebsratsumlage sowie die zusätzlichen Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

An Werbungskosten wurden nunmehr nur die nachgewiesenen Betriebsratsumlagen abgezogen, wobei im Jahr 2012 allerdings das Pauschale von 132 Euro berücksichtigt wurde, weil die Betriebsratsumlage mit 100,28 Euro unter diesem Wert lag. Die Sonderausgaben wurden gemäß den nachgewiesenen Beträgen angesetzt.

Folgendes Bild ergab sich bei den Einkommensteuerbescheiden 2012 bis 2014 nach dieser 2. Wiederaufnahme:

	Beantragte Werbungskosten	Im Erstbescheid berücksichtigt	Im Bescheid nach 2. Wiederaufnahme berücksichtigt
2012	364,94 Euro	364,94 Euro	132,00 Euro
2013	497,94 Euro	497,94 Euro	139,60 Euro
2014	535,87 Euro	535,87 Euro	154,80 Euro
	Beantragte Sonderausgaben	Im Erstbescheid berücksichtigt	Im Bescheid nach 2. Wiederaufnahme berücksichtigt
2012	148,05 Euro	60,00 Euro	75,16 Euro
2013	197,40 Euro	60,00 Euro	104,06 Euro
2014	197,40 Euro + 7.551,00 Euro	730,00 Euro	730,00 Euro

Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro wurden antragsgemäß berücksichtigt.

Mit Schriftsätzen vom 5. März 2017 wurde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren und gegen die abgeänderten Einkommensteuerbescheide Beschwerde erhoben. Darin führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass keine neuen Tatsachen oder neue Beweismittel vorlägen und der Neuerungstatbestand des Weiteren nicht hinreichend konkret begründet worden sei. Im Rahmen der Beschwerden seien natürlich Tatsachen und Erläuterungen betreffend der Umstände bekanntgegeben worden und somit seien immer weitere, aber nicht neue Tatsachen der Behörde bekannt geworden, welche in einem ordentlichen Prüfungsverfahren gem. § 161 ff BAO hervorgekommen wären. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung (Anm. BFG: die stattgebende Beschwerdeentscheidung zu den berichtigten Bescheiden vom 12.12.2016) wären die Beweismittel und Tatsachen bereits bekannt gewesen, sonst hätte das Finanzamt nicht vom Arbeitgeber Unterlagen angefordert. Die vom Finanzamt genannten Gründe seien bereits im Rahmen der erfolglosen Wiederaufnahme vom 16. März 2016 vorgebracht worden. Des Weiteren sei die Wiederaufnahme auch nicht zweckmäßig, da es sich lediglich um geringfügige Beträge handle.

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 6. Juni 2017 wurden die Beschwerden abgewiesen. Im Wesentlichen wurde begründend ausgeführt, dass erst durch das Ermittlungsverfahren und den in diesem Zusammenhang vorgelegten Bestätigungen des Arbeitgebers über die Höhe der Betriebsratsumlage und den Sonderausgaben, sowie durch die Nichtaufklärung des Differenzbetrages hinsichtlich der Gewerkschaftsbeiträge sich eine Änderung des Spruchbetrages ergeben habe, weshalb die Wiederaufnahme verfügt worden sei. Weiters wurde erläutert, warum die Änderungen nicht als geringfügig einzustufen seien.

Mit Schriftsatz vom 27. 02. 2017 (Anm. BFG: gemeint wohl 27.06.2017) wurde der Vorlageantrag gestellt. Darin wurde die Darstellung des Sachverhaltes in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung als teilweise nicht richtig bezeichnet. So wandte sich der Bf. gegen die Aussage des Finanzamtes, dass die (Anm. des BFG: erste) Wiederaufnahme „ohne Ermittlungsverfahren und ohne Angabe eines Wiederaufnahmegrundes“ erfolgt sei. Ein Ermittlungsverfahren habe stattgefunden, da es im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 2015 zu einem Ergänzungsansuchen gekommen sei. Außerdem müsse die Behörde Recherchen vorgenommen haben um wissen zu können, dass er seit 2012 Gewerkschaftsbeiträge bezahlt habe und bei derselben Firma tätig gewesen sei. Bereits vor der ersten Wiederaufnahme hätte ein ordentliches Ermittlungsverfahren durchgeführt werden können und hätten nicht vorschnell Wiederaufnahme- und Berichtigungsbescheide erlassen werden dürfen. Des Weiteren sei bei den Wiederaufnahmebescheiden auf die Begründung in den berichtigten Bescheiden verwiesen worden. Die Begründung lautete somit, dass neue Tatsachen und/oder Beweismittel hervorgekommen seien und diese sich auf die doppelt abgesetzten Gewerkschaftsbeiträge bezögen.

Es liege auch keine Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO vor.

Neu vorgebracht wurde, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine „res iudicata“ handle, da sich bereits die ersten Wiederaufnahmebescheide vom 16. März 2016 auf die doppelt geltend gemachten Gewerkschaftsbeiträge gestützt hätten und diese Tatsache schon damals als neu hervorgekommene Tatsache angeführt worden sei. Die Behörde könne eine neuerliche Wiederaufnahme für dieselbe Abgabenart und für dasselbe Jahr nur dann vornehmen, sofern andere Gründe für eine Wiederaufnahme vorliegen würden. Da sich die Wiederaufnahmen vom 7. Februar 2017 wieder auf die Gewerkschaftsbeiträge stützen würden, liege eindeutig eine „ne bis idem“ vor.

Lt. Behörde seien die ersten Wiederaufnahmebescheide ohne Wiederaufnahmegrund erlassen worden und sei ihm nach seiner Beschwerde recht gegeben worden. Das Fehlen einer nachvollziehbaren und kontrollierbaren Begründung sei ein Verschulden der Behörde und dürfe nicht zu seinen Lasten schlagend werden. Die Gewerkschaftsbeiträge habe er auch nicht bewusst doppelt geltend gemacht, weil er im ABC der Werbungskosten des BMF gelesen habe, dass Gewerkschaftsbeiträge beim jährlichen Steuerausgleich geltend gemacht werden können.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 8. August 2017 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Umstand, dass jeweils höhere Beträge an Gewerkschaftsbeiträgen beantragt wurden, als vom Arbeitgeber berücksichtigt wurden, erst im Rahmen der Wiederaufnahmebescheide vom 7. Februar 2017 und des zuvor stattgefundenen Ermittlungsverfahrens im Zusammenhang mit den geführten Telefonaten und vorgelegten Unterlagen zum Vorschein kam.

Zur Ermessensentscheidung bzgl. der Wiederaufnahme wurde in Bezug auf die eingewendete Geringfügigkeit der Abgabennachforderung vorgebracht, dass die Differenzbeträge weder in einer Einzel- noch in einer Gesamtbetrachtung als geringfügig einzustufen seien, da die gesamten Lohnsteuernachforderungen 524 Euro betragen und jeweils über den nach einem Judikat des Verwaltungsgerichtshofes als relativ und absolut geringfügig bezeichneten Prozentsatz von 1% liegen würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ersten Wiederaufnahmebescheide vom 16. März 2016 lauteten einheitlich: *„Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 (Bescheid vom 20.02.2013) (Anm. des BFG: für 2013 Bescheid vom 04.02.2014 und für 2014 Bescheid vom 13.02.2015) wird gemäß § 303 (1) BAO wieder aufgenommen. Begründung: Anlässlich einer Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind 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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden*

Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Die Begründung der Einkommensteuerbescheide vom selben Tag lautete: „Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessensvertretungen (z.B. Gewerkschaftsbeiträge) werden bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt (§ 62 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ist daher nicht möglich.“

Diese Wiederaufnahmebescheide und Einkommensteuerbescheide wurden erfolgreich mit dem Vorbringen beeinsprucht, dass ein Wiederaufnahmegrund fehle bzw. nicht hinreichend konkret bezeichnet worden sei.

Die zweiten Wiederaufnahmebescheide vom 7. Februar 2017 lauteten einheitlich: „Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 (Bescheid vom 12.12.2016) (Anm. des BFG: ebenso für 2013 und für 2014 Bescheid vom 9.12.2016) wird gemäß § 303 (1) BAO wieder aufgenommen. Begründung: Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel 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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden. Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.“

Diese lautete: „Mit Schreiben vom 14.12.2016 wurden Sie aufgefordert, die beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben der Jahre 2012 – 2014 belegmäßig nachzuweisen. Sie haben am 03.01.2017 diverse Belege betreffend Pendlerpauschale und Sonderausgaben vorgelegt.

Hinsichtlich der erklärten Gewerkschaftsbeiträge ist festzustellen:

	KZ	2012	2013	2014
<i>Beträge lt. Antrag</i>	717	364,94	497,94	535,87
<i>Gewerk. lt. Lohnverr.</i>		156,30	279,12	309,58

Trotz Aufforderung diese Beträge nachzuweisen, haben Sie in Ihrem Antwortschreiben diesbezüglich keine Angaben gemacht – die Differenz zum tatsächlich erklärten Betrag lt.

Antrag und den bereits in der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigten Gewerkschaftsbeitrag kann daher nicht nachvollzogen werden. Wenn Werbungskosten nicht nachgewiesen werden, können sie auch nicht berücksichtigt werden.

Bei den Sonderausgaben im Jahr 2012 wurde eine Bestätigung über Prämien iHv EUR 141,33 vorgelegt. Tatsächlich wurden jedoch Sonderausgaben iHv EUR 148,05 erklärt. Auch hier konnte die Differenz nicht aufgeklärt werden.

Im November 2016 haben wir Bestätigungen hinsichtlich der Sonderausgaben und der Betriebsratsumlage von Ihrem Dienstgeber angefordert. Daraus ist ersichtlich, dass bisher die Betriebsratsumlage gar nicht und die Sonderausgaben nur teilweise berücksichtigt wurden. Daher werden diese Beträge von Amts wegen berücksichtigt.

	KZ	2012	2013	2014
Betriebsratsumlage	724	100,28	139,60	154,80
Zusätzliche Sonderausg.	455	159,29	218,82	224,62

Hinsichtlich dem Wiederaufnahmsgrund ist festzuhalten, dass erst im Rahmen des Vorhalteverfahrens (nachträgliche Prüfung) festgestellt werden konnte, wie sich die Höhe der beantragten Gewerkschaftsbeiträge zusammensetzt. Erst durch die Bestätigung von Ihrem Dienstgeber konnte die Betriebsratsumlage sowie die zusätzlichen Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Billigkeit (Bedachtnahme auf die berechtigten Interessen der Partei): Es liegen keine besonderen Umstände vor, die eine Wiederaufnahme als unbillig erscheinen lassen. Weder liegt ein Missverhältnis der steuerlichen Gesamtauswirkung gegenüber der steuerlichen Auswirkung, welche sich allein aus dem Wiederaufnahmsgründen ergibt vor, noch liegen besondere Umstände (zB Treu und Glauben) vor, welche ein derartiges Gewicht hätten, dass sie geeignet wären, einer Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Wege zu stehen.

Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse): Die Gründe der Wiederaufnahme des Verfahrens sind insgesamt als nicht geringfügig anzusehen (Höhe der Abgabennachforderung), sodass die Verwaltungsökonomie nicht unzumutbar ist.“

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Dokumenten des Aktes ***1*** und werden als unstrittig betrachtet.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die gegenständliche Beschwerde richtet sich gegen die zweite Wiederaufnahme der Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2012 bis 2014 (Arbeitnehmerveranlagungen) sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014, jeweils vom 7. Februar 2017.

In einem solchen Fall ist zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden (vgl. VwGH 10.3.2016, [2013/15/0280](#)).

Gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung](#) (BAO) kann 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 hätte. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen grundsätzlich ausgeschlossen ([§ 304 BAO](#)).

Wiederaufnahmegründe in diesem Zusammenhang sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen oder Beweismittel, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (zB VwGH 23.9.1997, [93/14/0065](#); VwGH 20.11.1997, [96/15/0221](#)).

Wiederholte Wiederaufnahmen eines Verfahrens sind zulässig, wenn jeweils die diesbezüglichen Voraussetzungen vorliegen (VwGH 4.3.2009, [2008/15/0327](#)). Allerdings darf die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens nur aus anderen Gründen verfügt werden als jenen, auf die sich der aufgehobene Bescheid gestützt hatte. Diesfalls liegt eine andere, keine entschiedene "Sache" vor. Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmsgrund (vgl. VwGH 20.7.1999, [97/13/0131](#); VwGH 23.3.1999, [97/14/0069](#); sowie Stoll, BAO-Kommentar, 2954).

Wird ein Bescheid neuerlich auf dieselben Wiederaufnahmsgründe gestützt, wird die von der Abgabenbehörde zu beachtende Bindungswirkung rechtskräftiger Bescheide unter Missachtung des Grundsatzes "ne bis in idem" verletzt. Die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens muss aus anderen Gründen verfügt werden. Sonst würde eine entschiedene "Sache" vorliegen.

Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des Bescheides von der Abgabenbehörde anzuführen (Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 3). Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (zB VwGH 17.2.1994, [93/16/0117](#); VwGH 14.12.2005, [2001/13/0281](#), 0282); daher kann zB die Begründung einer Beschwerdeentscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl VwGH 23.9.1982, [81/15/0091](#)). Dies gilt nur grundsätzlich. Nicht sanierbar ist beispielsweise, wenn der Wiederaufnahmebescheid keine Wiederaufnahmegründe nennt (siehe Ritz, w.o.). Eine im Wege einer Berufungsvorentscheidung bzw. zweitinstanzlichen Berufungsentscheidung erfolgte Ergänzung, respektive Konkretisierung einer offensichtlich mangelhaften Begründung des aufgrund einer abgabenbehördlichen Außenprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmebescheides in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen, stellt jedenfalls kein unzulässiges Auswechseln bzw. „Nachschieben“ eines Wiederaufnahmegrundes dar (vgl. VwGH 20.7.1999, [97/13/0131](#)).

Zu prüfen bleibt daher, ob die zweiten Wiederaufnahmebescheide rechtens sind: dh, ob und wenn ja, welcher Wiederaufnahmegrund vorlag und gegebenenfalls, ob dieser nicht bereits in den ersten Wiederaufnahmeverfahren herangezogen wurde und eine „res iudicata“ gegeben ist.

Die Rechtmäßigkeit der Verfahrenshandlungen in Bezug auf die ersten Wiederaufnahmen und die folgenden Berichtigungsbescheide sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder weist der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid gar keinen Wiederaufnahmegrund aus, muss der Bescheid ersatzlos behoben werden (vgl. VwGH 18.12.2008, [2006/15/0367](#)). Ebenso führt eine „res iudicata“ zur Aufhebung des Bescheides.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (VwGH 20.7.1999, [97/13/0131](#); vgl. auch VwGH 14.5.1991, [90/14/0262](#); VwGH 22.11.2006, [2003/15/0141](#); VwGH 26.4.2007, [2002/14/0075](#)).

Auch mangelhaft ausgeführte Wiederaufnahmegründe sind durchaus geeignet, den neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex des (Erst)verfahrens zu begrenzen, worauf bei einer nachfolgenden Wiederaufnahme des Verfahrens Bedacht zu nehmen ist. Wörtlich führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.7.1999, 97/13/0131 aus: *„Wenn auch diese Umstände ursprünglich nicht ausreichend dargelegt worden sein sollten, so bildeten sie dennoch die ‚Sache‘ des seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens und dürfen somit nicht nochmals als Wiederaufnahmegründe dienen.“*

Identität der Sache liegt in Ermangelung eines Tatsachenkomplexes jedenfalls dann nicht vor, wenn dem erstinstanzlichen im ersten Rechtsgang durchgeführten Verfahren nicht einmal ansatzweise entnommen werden kann, dass das Finanzamt bei der Verfügung der Wiederaufnahme vom Hervorkommen neuer Tatsachen ausgegangen ist (vgl. VwGH 30.11.1999, [94/14/0124](#); Rauscher, SWK 25/2003, S 636).

Unter Beachtung dieser Überlegungen ist daher zunächst zu erforschen, welche Wiederaufnahmegründe vom Finanzamt für die ersten und dann für die zweiten Wiederaufnahmebescheide herangezogen wurden, wobei eine Zusammenschau der Begründungen der beiden miteinander verbundenen Bescheide (jeweils Wiederaufnahme- und neue Sachbescheide zur Einkommensteuer) zulässig ist. Der VwGH hält es sogar für ausreichend, wenn sich die Wiederaufnahmegründe aus den Sachbescheiden ergeben, obwohl in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht auf die Begründung der Sachentscheidungen verwiesen wurde (so in VwGH 24.9.2007, [2005/15/0041](#)).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den (ersten) Wiederaufnahmebescheiden vom 16. März 2016, dass das Finanzamt von neu hervorgekommenen Tatsachen ausging, die gemäß einem Verweis auf die Begründung des Sachbescheides dort so konkretisiert wurden, dass Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessensvertretungen (z.B. Gewerkschaftsbeiträge) bereits bei der Lohnverrechnung berücksichtigt worden sind und daher nicht noch einmal abgezogen werden können.

In Zusammenschau dieser beiden Bescheidbegründungen ist die zweifelsfrei erkennbare Sache der ersten Wiederaufnahmeverfahren die doppelte Berücksichtigung von Gewerkschaftsbeiträgen. (Das Finanzamt folgte im Beschwerdeverfahren offensichtlich der Argumentation des Bf., dass die bereits erfolgte Berücksichtigung der Gewerkschaftsbeiträge durch die Lohnverrechnung dem Finanzamt durch die Jahreslohnzettel bekannt gewesen sei bzw. die Bescheide mangelhaft seien und hob diese Wiederaufnahmebescheide mit Beschwerdeverentscheidungen auf.)

In den beschwerdegegenständlichen (zweiten) Wiederaufnahmebescheiden vom 7. Februar 2017 wird darauf verwiesen, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, und wird festgehalten, dass sich erst durch eine nachträgliche Prüfung die Zusammensetzung der beantragten Gewerkschaftsbeiträge ergeben habe. So heißt es in der Begründung zum Wiederaufnahmegrund weiter: „*Erst durch die Bestätigung von Ihrem Dienstgeber konnte die Betriebsratsumlage sowie die zusätzlichen Sonderausgaben berücksichtigt werden.*“

Dass in den strittigen Jahren auch eine Betriebsratsumlage geleistet worden ist, wurde nach der Aktenlage vom Bf. erst im Beschwerdeverfahren zu den Berichtigungsbescheiden nach [§ 293b BAO](#) mit Beschwerde vom 10. November 2016 (also nach der ersten Wiederaufnahme) behauptet und wurde dies sodann durch den Arbeitgeber am 21. November 2016 bestätigt. Der Grund für die zweite Wiederaufnahme der Verfahren lag darin, dass dem Finanzamt

nunmehr bekannt wurde, dass sich die vom Bf. beantragten Werbungskosten nicht nur aus Gewerkschaftsbeiträgen, sondern auch aus Betriebsratsumlagen zusammensetzten. Letztere erfahren steuerlich gesehen eine andere Behandlung, weil sie im Gegensatz zu den Gewerkschaftsbeiträgen unter Anrechnung auf den Pauschbetrag zu berücksichtigen sind und daher auch unter einer eigenen Kennziffer zu beantragen gewesen wären.

Der vom Finanzamt in der gesonderten Begründung angeführte Tatsachenkomplex ist daher nicht ident mit dem der ersten Wiederaufnahme. Eine „res iudicata“ liegt nicht vor und konnte das Finanzamt zu Recht im Hervorkommen der Zusammensetzung der beantragten Werbungskosten und weiterer Sonderausgaben einen neuen Wiederaufnahmegrund sehen.

Wenn der Bf. auf die Entscheidung des BFG vom 23.6.2016, RV/7100396/2017 (Anm. des BFG: gemeint wohl: RV/7100396/2014) verweist, ist dazu zu sagen, dass dieser Fall einen anders gelagerten Sachverhalt zum Inhalt hat, bei dem beide Wiederaufnahmen auf denselben Feststellungen einer durchgeführten Außenprüfung beruhten und daher von einer Identität der Sache auszugehen war. Auch aus dem Judikat des VwGH 4.3.2009, [2008/15/0327](#), lässt sich aufgrund des anderen Sachverhaltes nichts für die Ansicht des Bf. gewinnen. Zudem wurde darin auch das Vorliegen einer „res iudicata“ verneint.

Der Bf. rügt, dass die Abgabenbehörde vor dem ersten Wiederaufnahmebescheid ein ordentliches Ermittlungsverfahren hätte durchführen können und vorschnell die ersten Wiederaufnahmen verfügt hat. Dazu ist auszuführen, dass weder die Verfahrenshandlungen zur Erlassung der ersten Wiederaufnahmen mit ihren Sachbescheiden, noch die der Berichtigungsbescheide Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens sind und die Rechtmäßigkeit dieser Bescheide zudem vom Finanzamt in den Beschwerdeverfahren verneint wurde.

Da die Kenntnis von den oben angeführten Tatsachen zweifellos zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hat, ist die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO zulässig. Sie liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Die Rechtmäßigkeit dieser Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf [§ 20 BAO](#) zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Grundsätzlich ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (= Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (= Rechtskraft) zu geben.

Die Interessenabwägung des § 20 BAO verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit gemäß § 303 BAO (vgl. VwGH 24.4.2014, [2010/15/0159](#); VwGH 26.2.2013, [2009/15/0016](#); 24.2.2010, [2005/13/0015](#)).

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 24.4.2014, [2010/15/0159](#); VwGH 26.2.2013, [2009/15/0016](#); VwGH 28.11.2002, [98/13/0143](#)), was gegenständlich schon allein deswegen geboten ist, weil es sich bei der unrichtigen Beantragung von Werbungskosten in all den Jahren um gleich gelagerte Fakten handelt. Im gegenständlichen Fall betragen die einzelnen Abgabennachforderungen im Jahr 2012 128 Euro (= ca. 8% der ermittelten Einkommensteuer), im Jahr 2013 174 Euro (= ca. 3%) und im Jahr 2014 222 Euro (= ca. 4%).

Da die im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommenen Änderungen gesamt gesehen nicht von bloß geringfügigem Ausmaß sind (der Mehrbetrag macht zusammen 524 Euro aus), standen der Durchführung der Wiederaufnahmen verwaltungsökonomische Gründe nicht entgegen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide bleiben damit aufrecht. Ebenso bleiben die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 vom 7. Februar 2017 bestehen, deren richtige Berechnung vom Bf. nicht bestritten wurde.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weshalb der Rechtsfrage einer neuerlichen Wiederaufnahme auch keine grundsätzliche Bedeutung zukommt und eine Revision nicht zugelassen wurde.

Graz, am 14. April 2021