

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 31.5.2019, vom 23.7.2019 und vom 16.12.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***2*** vom 15.5.2019, 2.7.2019 und 27.11.2019 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2015, Einkommensteuer 2010 bis 2015 sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2010, 2011 und 2013

I.

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2010 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

II.

beschlossen:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2015 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2010, 2011 und 2013 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Die **Erstbescheide** betreffend **Einkommensteuer 2010 und 2011** wurden am 3.12.2012 erlassen.

Der **Erstbescheid** betreffend **Einkommensteuer 2012** wurde am 27.4.2016 erlassen.

Der **Erstbescheid** betreffend **Einkommensteuer 2013** wurde am 5.4.2016 erlassen.

Die **Erstbescheide** betreffend **Einkommensteuer 2014 und 2015** wurden am 6.4.2016 erlassen.

Mit **Bescheid vom 2.7.2019** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer **2010** gemäß § 303 Abs. 1 BAO **wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtet oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtet oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid.“

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 2.7.2019** wurden unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bundesministerium für *****3*****, in Höhe von 1.694,66 € festgesetzt. Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für *****3***** mittels Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für *****3***** in Höhe von 1.694,66 € ausgewiesen.

Mit **Bescheid vom 2.7.2019** wurden **Anspruchszinsen 2010** in Höhe von 59,51 € festgesetzt.

Mit **Bescheid vom 2.7.2019** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer **2011** gemäß § 303 Abs. 1 BAO **wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtet oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtet oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid.“

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 2.7.2019** wurden unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bundesministerium für *****3*****, in Höhe von 1.694,66 € festgesetzt. Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für *****3***** mittels Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen*

Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 1.694,66 € ausgewiesen.

Mit **Bescheid vom 2.7.2019** wurden **Anspruchszinsen 2011** in Höhe von 53,52 € festgesetzt.

Mit **Bescheid vom 2.7.2019** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer **2012** gemäß § 303 Abs. 1 BAO **wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid.“

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 2.7.2019** wurden unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bundesministerium für ***3***, in Höhe von 1.708,38 € festgesetzt. Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***3*** mittels Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 1.708,38 € ausgewiesen.

Mit **Bescheid vom 2.7.2019** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer **2013** gemäß § 303 Abs. 1 BAO **wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid.“

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 2.7.2019** wurden unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bundesministerium für ***3***, in Höhe von 1.985,38 € festgesetzt. Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***3*** mittels Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 1.985,38 € ausgewiesen.

Mit **Bescheid vom 2.7.2019** wurden **Anspruchszinsen 2013** in Höhe von 51,89 € festgesetzt.

Mit **Bescheid vom 27.11.2019** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer **2014** gemäß § 303 Abs. 1 BAO **wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid.“

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 27.11.2019** wurden unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bundesministerium für *****3*****, in Höhe von 1.811,38 € festgesetzt. Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für *****3***** mittel Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für *****3***** in Höhe von 1.811,38 € ausgewiesen.

Mit **Bescheid vom 15.5.2019** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer **2015** gemäß § 303 Abs. 1 BAO **wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid.“

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 15.5.2019** wurden unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bundesministerium für *****3*****, in Höhe von 2.078,11 € festgesetzt. Begründet wurde der Bescheid mit einem „.“.

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für *****3***** in Höhe von 2.078,11 € ausgewiesen.

Mit **Schreiben vom 23.7.2019** wurde gegen die **Wiederaufnahmebescheide im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013**, die Einkommensteuerbescheide 2010, 2011, 2012 und 2013 sowie die Bescheide betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2010, 2011 und 2013 je vom 2.7.2019 **Beschwerde** eingereicht und unter anderem wie folgt begründet:

1. Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide

Die Bescheide würden eklatante Begründungsmängel aufweisen:

In den Wiederaufnahmebescheiden seien – jeweils gleichlautend – mehrere der in § 303 BAO angeführten möglichen Wiederaufnahmegründe angeführt – ohne konkrete Bezeichnung, auf welchen dieser Gründe sich das Finanzamt bei den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden stütze.

Auch wenn die Abgabenbehörde bezüglich „näherer Begründung“ auf die – ebenfalls völlig gleichlautende – Begründung in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden verweise, könne der Begründungsmangel in den Wiederaufnahmebescheiden dadurch nicht beseitigt werden, weil aus den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden in keinsten Weise hervorgehe, welche steuerpflichtigen Bezüge des Bundesministeriums für ***3*** dem Finanzamt am 9.5.2019 bekannt gegeben habe und warum diese Mitteilung für längst rechtskräftig abgeschlossene Veranlagungszeiträume irgendeine Relevanz haben solle. Ob es sich bei der Mitteilung des ***4*** um eine rechtlich relevante „neue Tatsache“ im Sinne des § 303 BAO handle, die eine Wiederaufnahme von Amts wegen rechtfertigen würde, könne mangels des Inhaltes dieser Mitteilung nicht beurteilt werden.

Die Amtspartei hätte ihre Ermessensentscheidung nachvollziehbar und stichhaltig begründen müssen.

Gemäß § 20 BAO hätte die Abgabenbehörde Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Diese Ermessensentscheidung würde aber völlig einseitig zum Nachteil der Rechtsunterworfenen und - im Hinblick auf die Höhe der völlig unerwarteten Nachforderungen - auch in einem für den Beschwerdeführer wirtschaftlich existenzbedrohenden Ausmaß erfolgt sein.

Die gemäß § 20 BAO bei Ermessensentscheidungen von der Behörde vorzunehmende Abwägung aller Interessen sei nicht einmal ansatzweise erkennbar gewesen (VwGH 21.3.1996, 94/15/0085).

Das Fehlen jeglicher Begründung der Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde wirke umso schwerer, als das Finanzamt unter Außerachtlassung des Gebotes der Abwägung aller Interessen offensichtlich zu dem Schluss gelangt sei, dass eine Neuberechnung der Lohnsteuer für Veranlagungszeiträume, die mehr als 5 Jahre (und damit bereits außerhalb der in § 207 BAO normierten Verjährungszeiten) zurückliegen würde wichtiger sein würde als die unserer Rechtsordnung immanenten Grundsätze von Rechtssicherheit sowie Treu und Glauben. Eine inhaltliche Überprüfung, ob die von Amts wegen durchgeführte Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren der Jahre 2010 bis 2013 sowie 2015 rechtlich zulässig sei, sei aufgrund der dargestellten massiven Begründungsmängel völlig unmöglich, weshalb die Wiederaufnahmeverfahren für die Jahre 2010 bis 2013 und 2015 rechtswidrig seien.

In BFG 3.8.2018, RV/5100300/2012, werde ausgeführt, dass sich eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Wiederaufnahmebescheides gemäß § 303 BAO nur an den in diesem Bescheid angeführten Wiederaufnahmegründen orientieren könne.

Weiters führe das BFG aus, dass es für die Beurteilung, ob die von der Abgabenbehörde

herangezogenen Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden, erforderlich sei, dass sowohl die Wiederaufnahmegründe, als auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel in der Begründung angeführt und dargestellt würden.

Ähnlich die Begründung in der Entscheidung UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03, in der der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufgehoben worden wäre, weil das Finanzamt in seiner Begründung verabsäumt habe, die „*neu hervorgekommenen Tatsachen*“ und das „*sonstige Ergebnis des Verfahrens*“ konkret zu benennen und diese näher auszuführen.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Wiederaufnahmebescheide 2010 – 2013 und 2015 ersatzlos aufzuheben.

Abgesehen von der Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmeverfahren und der neu erlassenen Steuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2013 und 2015 seien die Abgabennachforderungen für die Jahre 2010 bis 2013 auch verjährt.

Die Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO sei nach der Judikatur von Amts wegen zu berücksichtigen. Die Bescheide würden keinerlei Begründung enthalten, warum die Behörde auf die Verjährungsfristen nicht Bedacht genommen habe.

Mit **Schreiben vom 31.5.2019** wurde gegen den **Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2015** sowie den Einkommensteuerbescheid 2015 je vom 15.5.2019 **Beschwerde** eingereicht und unter anderem wie folgt begründet:

Im Wiederaufnahmebescheid vom 15.5.2019 seien als Begründung mehrere nachträgliche Änderungen beispielhaft angeführt worden, die eine Wiederaufnahme eines bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens ermöglichen könnten.

Zur näheren Begründung werde auf den ebenfalls am 15.5.2019 neu erlassenen Einkommensteuerbescheid verwiesen; in diesem Bescheid finde sich aber unter der Überschrift „Begründung“ lediglich ein Satzzeichen, nämlich ein Punkt.

Dieses völlige Fehlen jeglicher Begründung des Einkommensteuerbescheides stelle einen wesentlichen Mangel dar und wiege umso schwerer, als infolge der Wiederaufnahme des Verfahrens eine massive Steuernachforderung in Höhe von 817,00 € festgesetzt worden wäre, die in keinsten Weise aus dem Berechnungsblatt nachvollzogen werden könne.

Grundsätzlich dürfe das Rechtsinstrument einer amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens auch in den Fällen, wo dies gesetzlich vorgesehen sei, nur unter größtmöglicher Bedachtnahme auf die Rechtssicherheit angewendet werden.

Zudem betreffe das wiederaufgenommene Verfahren das Kalenderjahr 2015 und auch der jetzt nachträglich abgeänderte Steuerbescheid sei bereits am 6.4.2016 erlassen worden, sodass die nun festgesetzte Nachforderung – wenn sie überhaupt berechtigt sein würde – auch bereits verjährt sei.

Es werde daher der Antrag gestellt, das wieder aufgenommene Verfahren einzustellen.

Sollte das Finanzamt an der Rechtsansicht festhalten, dass zwingende Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides

vorliegen würden, möge die Behörde die beiden genannten Bescheide durch eine umfassende und nachvollziehbare Begründung ergänzen.

Mit **Schreiben vom 11.6.2019** wurde die obige **Beschwerde** unter anderem wie folgt **ergänzt**: Dass die Auflistung möglicher Gründe im Wiederaufnahmebescheid noch keine hinreichende rechtliche Begründung für eine Wiederaufnahme darstelle, bestätige das Finanzamt auch selbst, indem es zur näheren Begründung auf den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid verweise. In dem neuen Einkommensteuerbescheid finde sich allerdings überhaupt keine Begründung, sodass dieser Verweis völlig ins Leere gehe.

In BFG 3.8.2018, RV/5100300/2012, werde ausgeführt, dass sich eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Wiederaufnahmebescheides gemäß § 303 BAO nur an den in diesem Bescheid angeführten Wiederaufnahmegründen orientieren könne.

Weiters führe das BFG aus, dass es für die Beurteilung, ob die von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden, erforderlich sei, dass sowohl die Wiederaufnahmegründe, als auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel in der Begründung angeführt und dargestellte würden.

Ähnlich die Begründung in der Entscheidung UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03, in der der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufgehoben worden wäre, weil das Finanzamt in seiner Begründung verabsäumt habe, die „neu hervorgekommenen Tatsachen“ und das „sonstige Ergebnis des Verfahrens“ konkret zu benennen und diese näher auszuführen.

Weder im Wiederaufnahmebescheid. Noch im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid je vom 15.5.2019 würde sich eine diesen Kriterien auch nur annähernd entsprechende konkrete Begründung finden.

Nach der Judikatur von BFG und UFS sei ein Wiederaufnahmebescheid ohne konkrete Angabe der Wiederaufnahmegründe rechtswidrig und könne eine fehlende Begründung auch nicht in der Beschwerdevorentscheidung oder in einem sonstigen Rechtsmittelverfahren von der bescheiderlassenden Behörde oder dem BFG nachgeholt werden.

Der Wiederaufnahmebescheid sei mit einem nicht mehr reparierbaren Begründungsmangel behaftet.

Mit **Schreiben vom 16.12.2019** wurde gegen den **Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2014 Beschwerde** eingereicht und unter anderem wie folgt begründet:

1. Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide

Die Bescheide würden eklatante Begründungsmängel aufweisen:

Im Wiederaufnahmebescheid seien mehrere der in § 303 BAO angeführten möglichen Wiederaufnahmegründe angeführt – ohne konkrete Bezeichnung, auf welchen diese Gründe sich das Finanzamt bei den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden stütze.

Auch wenn die Abgabenbehörde bezüglich „*näherer Begründung*“ auf die – ebenfalls völlig gleichlautende – Begründung in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden verweise, könne der Begründungsmangel in den Wiederaufnahmebescheiden dadurch nicht beseitigt

werden, weil aus den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden in keinsten Weise hervorgehe, welche steuerpflichtigen Bezüge des Bundesministeriums für ***3*** dem Finanzamt am 9.5.2019 bekannt gegeben habe und warum diese Mitteilung für längst rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungszeiträume irgendeine Relevanz haben könne. Ob es sich bei der Mitteilung des ***4*** um eine rechtlich relevante „neue Tatsache“ im Sinne des § 303 BAO handle, die eine Wiederaufnahme von Amts wegen rechtfertigen würde, könne mangels des Inhaltes dieser Mitteilung nicht beurteilt werden. Die Amtspartei hätte ihre Ermessensentscheidung nachvollziehbar und stichhaltig begründen müssen.

Gemäß § 20 BAO hätte die Abgabenbehörde Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Diese Ermessensentscheidung würde aber völlig einseitig zum Nachteil der Rechtsunterworfenen und –im Hinblick auf den Gesamtbetrag der 2019 erhobenen Nachforderungen für die Jahre 2010 bis 2015 - auch in einem für den Beschwerdeführer wirtschaftlich existenzbedrohenden Ausmaß erfolgt sein.

Die gemäß § 20 BAO bei Ermessensentscheidungen von der Behörde vorzunehmende Abwägung aller Interessen sei nicht einmal ansatzweise erkennbar gewesen (VwGH 21.3.1996, 94/15/0085).

Das Fehlen jeglicher Begründung der Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde wirke umso schwerer, als das Finanzamt unter Außerachtlassung des Gebotes der Abwägung aller Interessen offensichtlich zu dem Schluss gelangt sei, dass eine Neuberechnung der Lohnsteuer für einen Veranlagungszeitraum, der mehr als 5 Jahre zurückliegen würde wichtiger sein würde als die unserer Rechtsordnung immanenten Grundsätze von Rechtssicherheit sowie Treu und Glauben.

Eine inhaltliche Überprüfung, ob die von Amts wegen durchgeführte Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensterverfahrens für das Jahr 2014 rechtlich zulässig sei, sei aufgrund der dargestellten massiven Begründungsmängel völlig unmöglich, weshalb der Wiederaufnahmebescheid 2014 rechtswidrig sei.

In BFG 3.8.2018, RV/5100300/2012, werde ausgeführt, dass sich eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Wiederaufnahmebescheides gemäß § 303 BAO nur an den in diesem Bescheid angeführten Wiederaufnahmegründen orientieren könne.

Weiters führe das BFG aus, dass es für die Beurteilung, ob die von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden, erforderlich sei, dass sowohl die Wiederaufnahmegründe, als auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel in der Begründung angeführt und dargestellt würden.

Ähnlich die Begründung in der Entscheidung UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03, in der der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufgehoben worden wäre, weil das Finanzamt in seiner Begründung verabsäumt habe, die „neu hervorgekommenen Tatsachen“ und das „sonstige Ergebnis des Verfahrens“ konkret zu benennen und diese näher auszuführen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Wiederaufnahmebescheid 2014 ersatzlos aufzuheben. Vorsorglich werde auch Verjährung der Nachforderung für die Einkommensteuer 2014 eingewendet.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens** im Hinblick auf die Einkommensteuer **2010, 2011, 2012 und 2013** vom 2.7.2019 vom 16.7.2020 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt begründet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren könne gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen 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.

Maßgebend für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass die schon in diesem Verfahren, bei richtiger rechtlicher Subsumption, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte in mehreren Entscheidungen ausgesprochen, dass als Begründung für einen Wiederaufnahmebescheid ein Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend sei, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt sei und wenn aus diesem Bescheid, auf den verwiesen werde, die Wiederaufnahmegründe hervorgehen würden. Der VwGH hätte in 26.4.2012, 2010/15/0040, zu Aufhebungsbescheiden auch ausgesprochen, dass der Begründungspflicht hinreichend entsprochen werde, wenn die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe in Zusammenhang mit dem zugleich ergangenen Sachbescheid ergründet werden könnten.

In Zusammenschau der Begründungen des Wiederaufnahmebescheides und des Einkommensteuerbescheides wäre die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu Recht erfolgt, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen wären, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien 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 sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre und beginne mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Bei der Einkommensteuer entstehe der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde.

Würden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängere sich diese jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen würden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei.

Die Verjährungsfrist sei durch die abgabenbehördliche Prüfung (Lohnsteuerprüfung) vom 22.12.2016 bis 29.10.2018 entsprechend verlängert worden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre somit hinsichtlich der Verjährung gemäß § 304 BAO zulässig.

Die **Beschwerdevorentscheidungen** betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens** im Hinblick auf die Einkommensteuer **2014 und 2015** vom 15.5.2019 und vom 27.11.2019 vom 16.7.2020 wurde dem Beschwerdeführer **nicht zugestellt**.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 16.7.2020** wurden die Beschwerden betreffend **Einkommensteuer 2010, 2011, 2012 und 2013** als unbegründet abgewiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 2.9.2020** wurden die Beschwerden betreffend **Einkommensteuer 2014 und 2015** als unbegründet abgewiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 16.7.2020** wurden die Beschwerden betreffend **Anspruchszinsen 2010, 2011 und 2013** als unbegründet abgewiesen.

Mit **Schreiben vom 11.8.2020** wurde betreffend die Wiederaufnahmebescheide vom 2.7.2019 und die neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2013 sowie die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010, 2011 und 2013 der **Antrag auf Vorlage zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht** eingereicht und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Es fehle den Wiederaufnahmebescheiden jede konkrete Begründung, auf welchen der möglichen Wiederaufnahmegründe des § 303 BAO die Wiederaufnahme nun eigentlich gestützt werde. Selbst wenn man die nicht einmal vier Zeilen umfassende ergänzende Begründung der Einkommensteuerbescheide als ausreichende Begründung des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes werten könne (was nicht der Fall sei), sei festzuhalten, dass – wie ebenfalls bereits in den Beschwerden ausgeführt – auch die getroffene Ermessensentscheidung nachvollziehbar und stichhaltig begründet werden hätte müssen. Dass man in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden überhaupt keine Begründung der Ermessensentscheidung finde, werde in den nunmehrigen Beschwerdevorentscheidungen gar nicht in Abrede gestellt, sondern werde vielmehr offensichtlich versucht, diese Begründung nachzutragen, um die aus der fehlenden Begründung resultierende Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide zu sanieren. Abgesehen davon, dass es nach der Judikatur des BFG (RV/5100300/2012) nicht zulässig sei, die fehlende Begründung der Ermessensentscheidung erst in der Beschwerdevorentscheidung nachzutragen, würden auch die Ausführungen der Behörde in den Beschwerdevorentscheidungen über die Interessenabwägung die

Anforderungen an eine gesetzmäßige Begründung sicherlich nicht erfüllen: Die nachgetragene Begründung beschränke sich darauf, dass *„die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt wurde, dass im vorliegenden Fall das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiege und dass das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und Auswirkungen als nicht geringfügig angesehen werden könnte“*. Somit sei der Wortlaut der *„Begründung“* in sich widersprüchlich, da die Behörde selbst einräume, dass das Interesse an Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden könnten, ohne auch nur im Ansatz darzulegen, warum ungeachtet dessen das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiegen solle. Gehe man dem gegenüber davon aus, dass der Behörde ein Schreibfehler unterlaufen sei und das Wort „nicht“ im letzten Satz auf einem Irrtum beruhe, würde eine bloße Scheinbegründung vorliegen, da weder begründet werde, warum das Interesse der Behörde überwiegen solle, noch dargelegt werde, warum das Interesse an Rechtsbeständigkeit und der Auswirkungen als geringfügig angesehen werden könnten. Tatsache sei, dass diese *„Begründung“* in der Beschwerdeentscheidung überhaupt keinen Bezug zum konkreten Sachverhalt aufweise, sondern eine vollkommen inhaltsleere Floskel darstelle, aus der sich in Wahrheit überhaupt nicht ergebe, welche Interessenabwägung die Behörde vorgenommen habe.

Mit **Schreiben vom 1.10.2020** wurde eine *„Beschwerde gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2014 wegen rechtswidriger Unterlassung der Vorentscheidung über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2014, Vorlageantrag“* eingebracht.

Mit **Schreiben vom 1.10.2020** wurde eine *„Beschwerde gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2015 wegen rechtswidriger Unterlassung der Vorentscheidung über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2015, Vorlageantrag“* eingebracht.

Mit **Vorlagebericht vom 26.2.2021** wurden obige Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und **unter anderem** wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

2010-2013

Die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 seien am 3.12.2012, der Erstbescheid Einkommensteuer 2012 am 27.4.2016 und der Erstbescheid Einkommensteuer 2013 am 5.4.2016 erlassen worden.

Aufgrund einer mit 22.12.2016 begonnenen und am 29.10.2018 abgeschlossenen GPLA-Prüfung seien am 9.5.2019 neue Lohnzettel vom Arbeitgeber „Bundesministerium ***3***“ über den Hauptverband an das Finanzamt übermittelt worden.

In Folge der durch die übermittelten zusätzlichen Lohnzettel bekannt gewordenen und bisher nicht erklärten zusätzlichen Einkünfte seien mit 2.7.2019 die Verfahren zur Einkommensteuer der jeweiligen Jahre wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen worden.

2014

Wie auch für die Jahre 2010 bis 2013 sei in Folge der durchgeführten GPLA-Prüfung, der daraus

hervorgehenden neuen Lohnzettel vom 9.5.2019 und der damit bekannt gewordenen zusätzlichen Einkünfte das Verfahren zur Einkommensteuer 2014 mit Bescheid vom 27.11.2019 wieder aufgenommen worden.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2014 sei mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.7.2020, zugestellt am 28.7.2020 durch das Finanzamt erledigt worden.

2015

Wie auch für die Jahre 2010 bis 2013 und 2014 sei in Folge der durchgeführten GPLA-Prüfung, der daraus hervorgehenden neuen Lohnzettel vom 9.5.2019 und der damit bekannt gewordenen zusätzlichen Einkünfte das Verfahren zur Einkommensteuer 2015 mit Bescheid vom 15.5.2019 wieder aufgenommen worden.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2015 sei mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.7.2020, zugestellt am 28.7.2020 durch das Finanzamt erledigt worden.

Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Der Beschwerdeführer sei Dienstnehmer des ****4**** in Ruhestand und beziehe als solcher Pensionsbezüge. Das Bundesministerium für ****3**** würde dem Beschwerdeführer auch im Ruhestand eine Naturalwohnung im Ausmaß von 113,99 m² zur Verfügung stellen und hätte dafür nach einer durchgeführten GPLA-Prüfung einen Lohnzettel nach § 84 EStG 1988 ausgestellt.

Der Dienstnehmer hätte für diese Wohnung die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 vorgeschriebene Vergütung in den Jahren 2010-2011 in der Höhe von 296,50 €, in den Jahren 2012-2013 in der Höhe von 311,60 € und in den Jahren 2014-2015 in der Höhe von 326,10 € geleistet. Die Betriebskosten seien vom Beschwerdeführer beglichen worden.

Ein ausschließliches Interesse des ehemaligen Dienstgebers an der Zurverfügungstellung der Wohnung an den Beschwerdeführer, der sich im Ruhestand befinde, liege nicht vor.

Stellungnahme:

Zur Verjährung:

Die Verjährung der gegenständlichen Einkommensteuer betrage gemäß § 207 BAO fünf Jahre und beginne gemäß § 208 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Der Abgabenanspruch entstehe bei der Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde.

Die Verjährung für 2010 beginne somit mit 31.12.2010 und ende grundsätzlich mit 31.12.2015. Durch den Erstbescheid vom 3.12.2012 verlängere sich die Verjährung gemäß § 209 BAO bis zum 31.12.2016. Im Jahr 2016 sei die GPLA-Prüfung begonnen worden. Durch die nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs im Rahmen der GPLA-Prüfung sei die Verjährung jeweils um ein Jahr verlängert worden (Prüfungsbeginn am 22.12.2016, 2017 laufende Prüfungshandlungen im Rahmen der Prüfung, Prüfungsabschluss am 29.10.2018). Die Lohnsteuer stelle lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer dar, weshalb eine GPLA-Prüfung, welche auf die richtige Besteuerung des

Arbeitslohnes durch die Lohnsteuer ausgerichtet sein würde, zur Verlängerung der Verjährung der Einkommensteuer führe (Ritz, BAO⁶, § 209 Rz 13).

Im Rahmen des Prüfungsabschlusses sei 2018 letztmalig eine solche Verlängerungshandlung gesetzt worden und damit die Verjährung bis zum 31.12.2019 verlängert worden. Dies entspreche auch der laufenden Judikatur des BFG (28.11.2016, RV/6100135/2011, betreffend GPLA-Prüfung, welche ebenfalls drei Jahre andauere und für diesen Zeitraum, wie auch im gegenständlichen Fall, die Verjährung jeweils um ein Jahr verlängert hätte).

Sei die Verjährung für das Jahr 2010 noch nicht eingetreten, so könne auch für die Folgejahre bei gleichen Verlängerungshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO noch keine Verjährung eingetreten sein.

Zur Wiederaufnahme 2010 bis 2013:

Die Wiederaufnahmebescheide 2010 bis 2013 würden als Anlass der Wiederaufnahme einen nachträglich übermittelten Lohnzettel oder Änderungen in Mitteilungen von progressionswirksamen Transferleistungen wie Arbeitslosengeld, Notstandshilfe angeben. Aus dieser Übermittlung würden dem Finanzamt die neuen Tatsachen bekannt sein. Für eine nähere Begründung sei auf die neuen Einkommensteuerbescheide verwiesen worden.

Derartige Begründungsverweise seien gängige Praxis und nach laufender Rechtsprechung auch zulässig (BFG 9.7.2020, RV/7102947/2020).

In den neuen Einkommensteuerbescheiden werde ausgeführt, dass die steuerpflichtigen Bezüge, welche durch die Lohnzettelübermittlung bekannt geworden wären, die neuen Tatsachen darstellen würden, woraus sich ergebe, dass diese im Zuge der Erstbescheiderstellung dem Finanzamt nicht bekannt gewesen sein würde und daher auch nicht berücksichtigt werden hätte können. Bereits aus der Tatsache, dass es sich bei den neu hervorgekommenen steuerpflichtigen Bezügen um einen Teil der Bemessungsgrundlage handle, schließe sich, dass damit auch ein im Spruch anders lautender Bescheid ergangen sein würde, würde das Finanzamt bereits zum Zeitpunkt des Erstbescheides darüber Kenntnis gehabt haben.

Diese neu hervorgekommenen steuerpflichtigen Bezüge seien zudem neben der Darstellung im Spruch auch auf der letzten Seite in den neuen für die jeweiligen Jahre erlassenen Einkommensteuerbescheiden angeführt und hätten im Vergleich mit dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid als neu hinzugekommen durch den Beschwerdeführer festgestellt werden können.

Die Begründung in den Wiederaufnahmebescheiden sei in Verbindung mit der Begründung in den Sachbescheiden zu sehen. Diese Vorgehensweise des Finanzamtes werde in ständiger Rechtsprechung bestätigt (BFG 9.7.2020, RV/7102947/2020).

Führe der Wiederaufnahmebescheid neue Lohnzettel oder Meldungen an, so könnten in Verbindung mit dem neuen Sachbescheid, in welchem in einem eigenen Abschnitt „Lohnzettel und Meldungen“ angeführt seien, zweifelsfrei die zusätzlichen Einkünfte, die im Erstbescheid noch nicht angeführt gewesen wären, als neue Tatsachen erkannt werden. Auch wenn im Wiederaufnahmebescheid die Lohnzettel angeführt worden wären, so enthalte der

Wiederaufnahmebescheid auch einen Verweis auf den Einkommensteuerbescheid, in welchem nicht die Lohnzettel (welche als nova producta keine neuen Tatsachen darstellen würden), sondern die steuerpflichtigen Bezüge (nova reperta) als neue Tatsachen angeführt seien. Das Hervorkommen der bereits in den Veranlagungsjahren bestehenden steuerpflichtigen Bezüge in Form von der Naturalwohnungen nach Erlassung der Erstbescheide stelle einen geeigneten und im konkreten Fall auch damit begründeten Wiederaufnahmegrund iSd § 303 BAO dar.

Dass die Lohnzettelübermittlung als Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Einkünfte (diese Einkünfte als neu bekannt gewordene Tatsache) angeführt werde entspreche zudem der Judikatur des VwGH, nach welcher auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen sei (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Führe der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde an, er würde darüber keine Kenntnis erlangt haben, welche steuerpflichtigen Bezüge das Bundesministerium für ***3*** dem Finanzamt am 9.5.2019 bekannt gegeben habe, so verbleibe lediglich darauf zu verweisen, dass diese im jeweiligen Einkommensteuerbescheid angeführt worden und somit bekannt gewesen wären. Ebenso würde dem Beschwerdeführer bekannt gewesen sein, dass dieser eine vergünstigte Naturalwohnung von seinem ehemaligen Dienstgeber nutze.

Bereits die Tatsache, dass der Beschwerdeführer weitere steuerpflichtige Einkünfte erhalten habe, die er bisher nicht erklärt hätte, stelle eine neue Tatsache iSd § 303 BAO dar. Eine weitere Begründung, worin diese steuerpflichtigen Einkünfte bestanden hätten sei nicht erforderlich, wäre doch dem Beschwerdeführer bekannt, dass er eine vergünstigte Wohnungsmöglichkeit vom Dienstgeber erhalte. Ausschlaggebend sei lediglich, dass diese Einkünfte – in Form von Vorteilen aus einem ehemaligen Dienstverhältnis – bereits zum Zeitpunkt des Erstbescheides bestanden hätten (nova reperta) und durch den neuen Lohnzettel bekannt geworden wären. Die Lohnzettel selbst seien erst später erstellt worden (nova producta), würden damit keinen Wiederaufnahmegrund selbst darstellen, sondern würden lediglich zum Bekanntwerden der bereits zuvor erhaltenen Einkünfte (welche selbst die neue Tatsache darstellen würden) führen.

Bringe der Beschwerdeführer vor, dass nach der Judikatur des BFG die Rechtmäßigkeit des Wiederaufnahmebescheides anhand der Wiederaufnahmegründe im Wiederaufnahmebescheid möglich sein müsse, so könne dieser Argumentation nur beigelegt werden. Die Wiederaufnahmegründe seien durch das Finanzamt im Wiederaufnahmebescheid iVm dem neuen Sachbescheid dargelegt worden.

Hinsichtlich des vom Beschwerdeführer angeführten Judikates des BFG 3.8.2018, RV/5100300/2012, sei ausgeführt, dass einerseits im gegenständlichen Verfahren ein gänzlich anders gelagerter Sachverhalt bzw. ein gänzlich andere Begründung vorliege, da seitens der Abgabenbehörde zu keinem Zeitpunkt behauptet worden wäre, es würden keine Wiederaufnahmegründe vorliegen und zudem seien diese auch eindeutig begründet worden. Andererseits würde auch nicht darauf verwiesen werden, dass die angeführte Entscheidung mit VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0108, aufgehoben worden wäre.

Auch im Wiederaufnahmebescheid des vom Beschwerdeführer vorgebrachten Verfahrens UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03, seien keine neuen Tatsachen ausgeführt worden, womit der dortige Sachverhalt nicht mit dem vorliegenden Wiederaufnahmebescheid vergleichbar sei.

Bringe der Beschwerdeführer zudem noch vor, es würde unzulässig sein, mehrere Möglichkeiten als Wiederaufnahmegründe im Wiederaufnahmebescheid anzuführen, so sei einerseits darauf verwiesen, dass diese im neuen Sachbescheid konkretisiert worden wären und es zudem an ihm gelegen sein würde, im Falle einer nicht vorliegenden unvollständigen Begründung, einen Antrag auf Begründungsergänzung gemäß § 245 Abs. 2 BAO zu stellen. Zusammengefasst werde festgestellt, dass der Beschwerdeführer weitere steuerpflichtige Einkünfte von seinem Arbeitgeber erhalten habe, welche erst durch eine GPLA-Prüfung festgestellt worden wären und dem Finanzamt erst am 9.5.2019 durch die Lohnzettelübermittlung bekannt geworden wäre und daher erst im wiederaufgenommenen Verfahren berücksichtigt werden hätte können. Diese Einkünfte seien als neue Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid angeführt und im verwiesenen neuen Sachbescheid konkretisiert worden. Eine Rechtswidrigkeit, wie diese vom Beschwerdeführer in seinem Vorbringen behauptet werde, könne nicht anerkannt werden.

Anders als bereits entschiedene ähnliche Verfahren vor dem BFG (BFG 7.10.2020, RV/2100606/2020; 23.11.2020, RV/5100888/2020; 11.1.2021, RV/5100885/2020; 25.1.2021, RV/51000890/2020) sei im vorliegenden Fall die Wiederaufnahme dezidiert mit den neu hervorgekommenen aber bereits zum Zeitpunkt der Erstbescheide bestehenden Einkünften (*nova reperta*) und nicht mit neu entstandenen Lohnzetteln (*nova producta*), welche lediglich den Zeitpunkt des neu Hervorkommens definieren würden, begründet worden.

Dem Beschwerdeführer sei dahingehend beizupflichten, dass sowohl in den Wiederaufnahmebescheiden, als auch in den durch die Verweise einzubeziehenden neuen Sachbescheiden übersehen worden wäre, die Ermessensentscheidung zu begründen. Jedoch stelle eine fehlende Begründung zur Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar und könne daher im Beschwerdeverfahren, sowohl in der Beschwerdevorentscheidung, als auch noch vom BFG, saniert werden (Ritz, BAO⁶, § 307 Rz 3; BFG 22.10.2019, RV/7101369/2016).

Bei den sich im vorliegenden Fall durch die neu hervorgekommenen Einkünfte ergebenden steuerlichen Auswirkungen (2010: 703,28 €; 2011: 704,00 €; 2012: 709,00 €; 2013: 824,00 €) von in Summe 2.940,28 € (mit 2014 und 2015 in Summe 4.497,28 €) (zur gemeinsamen Betrachtung mehrerer Verfahren VwGH 28.11.2002, 98/13/0143; 26.2.2013, 2009/15/0016) könne von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung jedoch keine Rede sein (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016, betreffend eine steuerliche Auswirkung von jährlich 654,00 € und in Summe 2.616,00 €; VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, betreffend eine steuerliche Auswirkung iHv 1.260,00 €).

Im Wege der Beschwerdevorentscheidung vom 16.7.2020 sei auch das überwiegende Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung durch die Höhe dieser Auswirkungen begründet worden.

Es werde beantragt, die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 entsprechend der laufenden Judikatur des BFG (etwa 22.10.2019, RV/7101369/2016) als unbegründet abzuweisen.

Zur Wiederaufnahme 2014 und 2015:

Gemäß § 264 BAO könne gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb einer Monatsfrist ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Die Beschwerdeentscheidungen zur Wiederaufnahme 2014 und 2015 seien mit 16.7.2020 erlassen und am 28.7.2020 dem Beschwerdeführer nachweislich zugestellt worden. Die Bekanntgabe gemäß § 97 BAO sei somit am 28.7.2020 verwirklicht worden und die Frist zur Stellung eines Vorlageantrages hätte zu laufen begonnen. Die Vorlageanträge vom 30.9.2020 seien am 1.10.2020 außerhalb der Monatsfrist des § 264 BAO gestellt worden. Die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages hinsichtlich Wiederaufnahme 2014 und 2015 wäre mit 28.8.2020 abgelaufen.

Es werde daher beantragt, entsprechend der laufenden Judikatur die Vorlageanträge zur Wiederaufnahme 2014 und 2015 mit Beschluss als nicht fristgerecht eingebracht zurückzuweisen.

Mit **Schreiben des Beschwerdeführers vom 23.3.2021** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

Nach Überprüfung der auf den Seiten 3 bis 7 des Vorlageberichtes aufgelisteten Aktenteile hätte man festgestellt, dass zwei Schriftstücke im Aktenverzeichnis aufscheinen würden, die dem Beschwerdeführer nie zugegangen seien und deren Inhalt er bis dato nicht kenne: Es handle sich dabei um die Positionen 27 (BVE Wiederaufnahmebescheid ESt 2015) und die Position 39 (BVE Wiederaufnahmebescheid ESt 2014), die laut Vorlagebericht angeblich am 16.7.2020 ausgefertigt und am 28.7.2020 zugestellt worden wären.

Auffallend wäre gewesen, dass bei der Zustellung am 28.7.2020 insgesamt 3 Schriftstücke jeweils doppelt übermittelt worden wären.

Aus einem **Aktenvermerk der Amtspartei vom 7.4.2021** im Hinblick auf ein Telefonat mit dem Beschwerdeführer geht unter anderem Folgendes hervor:

Hinsichtlich der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide 2014 und 2015 sei dem Beschwerdeführer mitgeteilt worden, dass nach Durchsicht der Akten festgestellt werden habe müssen, dass die Beschwerdeentscheidungen vom 16.7.2021 zwar aktenkundig seien, aber dem Beschwerdeführer nicht zugestellt worden wären. Diese Tatsache werde zwischen dem Beschwerdeführer und der Amtspartei außer Streit gestellt.

Es sei vereinbart worden, dass seitens der Amtspartei abweisende Beschwerdeentscheidungen zu den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmen Einkommensteuer 2014 und 2015 an den Beschwerdeführer zugestellt würden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2021 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014** vom 27.11.2019 als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt begründet:

Der Beschwerdeführer hätte am 31.3.2016 seine Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt eingebracht. Am 6.4.2016 sei der Einkommensteuerbescheid 2014 ohne Abänderung erlassen worden.

In Folge einer durchgeführten GPLA-Prüfung und dem daraus hervorgehenden neuen Lohnzettel vom 5.9.2020 seien zusätzliche Einkünfte bekannt geworden.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Zum Zeitpunkt des Erstbescheides am 6.4.2016 wäre dem Finanzamt nicht bekannt gewesen, dass der Beschwerdeführer zusätzliche, bisher unbesteuerte Einkünfte in Form eines Sachbezuges durch die Benutzung einer so genannten Naturalwohnung beziehen würde. Erst durch den am 9.5.2019 durch den Hauptverband übermittelten Lohnzettel hätte das Finanzamt darüber Kenntnis bekommen, dass diese zusätzlichen, bisher unbesteuerten Einkünfte im Jahr 2014 bezogen worden wären.

Rechtliche Beurteilung:

Das Finanzamt hätte im Wiederaufnahmebescheid vom 27.11.2019 als Zeitpunkt des Hervorkommens der zusätzlichen Einkünfte die Übermittlung eines neuen Lohnzettels ausgeführt und verweise hinsichtlich einer näheren Begründung auf den neuen Einkommensteuerbescheid. Derartige Begründungsverweise seien gängige Praxis und nach laufender Rechtsprechung auch zulässig (BFG 9.7.2020, RV/7102947/2020).

Der VwGH halte es sogar für ausreichend, wenn sich die Wiederaufnahmegründe aus einem am selben Tag ergangenen Sachbescheid ergeben würden, obwohl in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht auf die Begründung der Sachentscheidungen verwiesen worden wäre (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041; 4.3.2009, 2008/15/0327).

Es könne daher hinsichtlich der Begründung nicht nur auf den Wiederaufnahmebescheid abgestellt werden, sondern müsse in Ergänzung dazu auch der neue Einkommensteuerbescheid 2014 berücksichtigt werden.

Im neuen Einkommensteuerbescheid 2014 sei ausgeführt worden, dass am 9.5.2019 steuerpflichtige Bezüge bekannt gegeben worden wären und diese zusätzlichen Bezüge die neue Tatsache für das Finanzamt darstelle. Zudem seien diese zusätzlichen Einkünfte neben der Darstellung im Spruch (als Bemessungsgrundlage) auch in einem eigenen Abschnitt „Lohnzettel und Meldungen“ angeführt. Es könnten daher für den Beschwerdeführer zweifelsfrei die zusätzlichen Einkünfte, die im Erstbescheid nicht angeführt gewesen sein würden, als neue Tatsachen erkannt werden.

Die zusätzlichen Einkünfte seien als neuer Tatsachenkomplex angeführt worden. In Präzisierung dieser Begründung werde ausgeführt, dass diese zusätzlichen Einkünfte bisher auch nicht besteuert worden wären. Eine solche Präzisierung sei nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zulässig und geboten (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062, wonach die Anführung im Wiederaufnahmebescheid, dass bisher Einkünfte aus der Pension von der

Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft nicht erklärt worden wären, den von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrund ausreichend zum Ausdruck bringe).

Durch die Berücksichtigung des neuen Tatsachenkomplexes würden sich Änderungen im Spruch des Bescheides ergeben. Die Kenntnis über diese neuen Tatsachen würde zu einem im Spruch anders lautenden Erstbescheid geführt haben, würden diese bereits im Zeitpunkt des Erstbescheides bekannt gewesen sein.

Dass die Lohnzettelübermittlung als Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Einkünfte (die Einkünfte als neu bekannt gewordene Tatsache) angeführt werde entspreche zudem der Judikatur des VwGH, nach welcher auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen seien (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Führe der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde an, er würde darüber keine Kenntnis erlangt haben, welche steuerpflichtigen Bezüge das Bundesministerium für ***3*** dem Finanzamt am 9.5.2019 bekannt gegeben habe, so verbleibe lediglich darauf zu verweisen, dass diese im jeweiligen Einkommensteuerbescheid angeführt worden und somit bekannt gewesen wären. Ebenso wäre dem Beschwerdeführer bekannt, dass dieser eine vergünstigte Naturalwohnung von seinem ehemaligen Dienstgeber nutze.

Bereits die Tatsache, dass der Beschwerdeführer weitere steuerpflichtige Einkünfte erhalten habe, die er bisher nicht erklärt hätte, stelle eine neue Tatsache iSd § 303 BAO dar. Eine weitere Begründung, worin diese steuerpflichtigen Einkünfte bestanden hätten, sei nicht erforderlich, wäre dem Beschwerdeführer doch bekannt gewesen, dass er eine vergünstigte Wohnungsmöglichkeit vom Dienstgeber erhalte. Ausschlaggebend sei lediglich, dass diese Einkünfte – in Form von Vorteilen aus einem ehemaligen Dienstverhältnis – bereits zum Zeitpunkt des Erstbescheides bestanden hätten (nova reperta), durch den neuen Lohnzettel bekannt geworden und bisher unversteuert geblieben wären (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Die Lohnzettel selbst seien erst später erstellt worden (nova producta), würden damit keinen Wiederaufnahmegrund selbst darstellen, sondern würden lediglich zum Bekanntwerden der bereits zuvor erhaltenen unversteuerten Einkünfte führen (welche selbst die neue Tatsache darstellen würde).

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, dem Finanzamt würde aus früheren Prüfungen die Nutzung der Naturalwohnung bekannt gewesen sein, würden zudem ausgeführt werden, dass das Hervorkommen von neuen Tatsachen und Beweismitteln immer aus Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar bzw. bekannt gewesen wären, zu beurteilen wäre. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln iSd § 303 Abs. 1 BAO beziehe sich damit immer nur auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen wären (VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0034). Daher

sei entscheidend, ob dem Finanzamt als abgabenfestsetzender Stelle in dem abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers des Jahres 2014 der Umstand, dass aus der Nutzung der Naturalwohnung durch den Beschwerdeführer dieser steuerpflichtige Einkünfte bezogen hätte und in welcher Höhe bekannt gewesen wäre. Dies sei zu verneinen und seien entgegen der offenbaren Absicht des Beschwerdeführers Kenntnisse, die Organwalter der Finanzverwaltung, insbesondere Lohnsteuerprüfer aus anderen Verfahren als den Einkommensteuerveranlagungen des Beschwerdeführers gewonnen hätten, für die Beurteilung, ob neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 BAO für das Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers gegeben seien, von keiner rechtlichen Relevanz (VwGH 13.5.1986, 83/14/0089).

Bringe der Beschwerdeführer vor, dass nach der Judikatur des BFG die Rechtmäßigkeit eines Wiederaufnahmebescheides anhand der Wiederaufnahmegründe im Wiederaufnahmebescheid möglich sein müsse, so könne dieser Argumentation nur beigelegt werden. Die Wiederaufnahmegründe seien im vorliegenden Fall durch das Finanzamt im Wiederaufnahmebescheid iVm dem neuen Sachbescheid dargelegt worden. Hinsichtlich des vom Beschwerdeführer angeführten Judikates des BFG 3.8.2018, RV/5100300/2012, sie ausgeführt, dass einerseits im gegenständlichen Verfahren ein gänzlich anders gelagerter Sachverhalt bzw. eine gänzlich andere Begründung vorliege, da seitens der Abgabenbehörde zu keinem Zeitpunkt behauptet worden wäre, es würden keine Wiederaufnahmegründe vorliegen und zudem diese auch eindeutig begründet worden wären, Andererseits sei auch noch darauf verwiesen, dass die angeführte Entscheidung mit VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0108, in Folge einer eingebrachten Amtsrevision aufgehoben worden wäre.

Auch im Wiederaufnahmebescheid des Verfahrens vor dem UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03, seien keine neuen Tatsachen ausgeführt worden, womit der dortige Sachverhalt nicht mit dem vorliegenden Wiederaufnahmebescheid vergleichbar sei.

Zusammengefasst werde festgestellt, dass der Beschwerdeführer weitere bisher unbesteuerter Einkünfte von seinem Arbeitgeber erhalten habe, welche erst durch eine GPLA-Prüfung festgestellt worden und dem Finanzamt erst am 5.9.2019 durch die Lohnzettelübermittlung bekannt geworden wären und daher erst im wiederaufgenommenen Verfahren berücksichtigt werden haben könnten. Diese Einkünfte seien als neue Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid angeführt und im verwiesenen neuen Sachbescheid konkretisiert worden. Eine Rechtswidrigkeit, wie diese vom Beschwerdeführer in seinem Vorbringen behauptet werde, könne nicht erkannt werden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liege im Ermessen der Abgabenbehörde und könne im Beschwerdeverfahren nachgeholt werden (BFG 22.10.2019, RV/7101369/2016).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 BAO sei zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben sei, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liege, zu unterscheiden, Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt sei, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich

gegeben sei, hätte die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen sei. Dabei seien der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159; 12.4.1994, 90/14/0044).

Sinn und Zweck des § 303 sei es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen würden. Ziel sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; 22.3.2000, 99/13/0253).

Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei sei dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159; 22.4.2009, 2006/15/0257).

Bei den sich im vorliegenden Fall durch die neu hervorgekommenen Einkünfte ergebenden steuerlichen Auswirkungen von in Summe 2.940,28 € (mit 2014 und 2015 in Summe 4.497,28 €) (zur gemeinsamen Betrachtung mehrerer Verfahren VwGH 28.11.2002, 98/13/0143; 26.2.2013, 2009/15/0016) könne von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung jedoch keine Rede sein (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016; 24.4.2014, 2010/15/0159).

Für das Jahr 2014 hätten sich die Einkünfte durch die Wiederaufnahme von 23.437,42 € auf 25.248,80 € um circa 7,73% erhöht. Nach der Rechtsprechung des VwGH seien Gewinnauswirkungen lediglich unter 1% als geringfügig anzusehen (BFG 30.3.2021, RV/5100180/2021; VwGH 10.7.1996, 92/15/0101).

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 7.4.2021 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 vom 15.5.2019 als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt begründet:

Der Beschwerdeführer hätte am 31.3.2016 seine Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt eingebracht. Am 6.4.2016 sei der Einkommensteuerbescheid 2015 ohne Abänderung erlassen worden.

In Folge einer durchgeführten GPLA-Prüfung und dem daraus hervorgehenden neuen Lohnzettel vom 10.5.2019 seien zusätzliche Einkünfte bekannt geworden.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Zum Zeitpunkt des Erstbescheides am 6.4.2016 wäre dem Finanzamt nicht bekannt gewesen, dass der Beschwerdeführer zusätzliche, bisher unversteuerte Einkünfte in Form eines Sachbezuges durch die Benutzung einer so genannten Naturalwohnung beziehen würde. Erst durch den am 10.5.2019 durch den Hauptverband übermittelten Lohnzettel hätte das Finanzamt darüber Kenntnis bekommen, dass diese zusätzlichen, bisher unversteuerten Einkünfte im Jahr 2015 bezogen worden wären.

Rechtliche Beurteilung:

Das Finanzamt hätte im Wiederaufnahmebescheid vom 15.5.2019 als Zeitpunkt des

Hervorkommens der zusätzlichen Einkünfte die Übermittlung eines neuen Lohnzettels ausgeführt und verweise hinsichtlich einer näheren Begründung auf den neuen Einkommensteuerbescheid. Derartige Begründungsverweise seien gängige Praxis und nach laufender Rechtsprechung auch zulässig (BFG 9.7.2020, RV/7102947/2020).

Der VwGH halte es sogar für ausreichend, wenn sich die Wiederaufnahmegründe aus einem am selben Tag ergangenen Sachbescheid ergeben würden, obwohl in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht auf die Begründung der Sachentscheidungen verwiesen worden wäre (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041; 4.3.2009, 2008/15/0327).

Im konkreten Fall seien mit selbigem Tag auch der Wiederaufnahmebescheid 2014, der Einkommensteuerbescheid 2014 und der Einkommensteuerbescheid 2015 ergangen, womit deren Inhalte bei der Beurteilung einzubeziehen seien, ob für den Beschwerdeführer die Gründe für die Wiederaufnahme schlüssig erkennbar gewesen sein würden.

Es könne daher hinsichtlich der Begründung nicht nur auf den Wiederaufnahmebescheid abgestellt werden, sondern müsse in Ergänzung dazu auch der Wiederaufnahmebescheid 2014, der neue Einkommensteuerbescheid 2014 und der neue Einkommensteuerbescheid 2015 in einer Zusammenschau der Inhalte berücksichtigt werden.

Im neuen Einkommensteuerbescheid 2015 seien die steuerpflichtigen Bezüge sowohl im Spruch (als Bemessungsgrundlage), als auch im Bereich „Lohnzettel und Meldungen“ angeführt worden. Es könnten daher für den Beschwerdeführer zweifelsfrei die zusätzlichen Einkünfte, die im Erstbescheid nicht angeführt gewesen sein würden, als neue Tatsachen erkannt werden, auch wenn diese nicht nochmals explizit in der Begründung angeführt worden wären. Der explizite Hinweis könne aus der Zusammenschau mit dem Sachbescheid 2014 entnommen werden.

Die zusätzlichen Einkünfte würden als neuer Tatsachenkomplex aus den neuen Sachbescheiden hervorgehen. In Präzisierung der Begründung werde ausgeführt, dass diese zusätzlichen Einkünfte, welche durch die zusätzlichen Lohnzettel neu hervorgekommen seien, bisher auch nicht besteuert worden wären. Eine solche Präzisierung sei nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zulässig und geboten (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062, wonach die Anführung im Wiederaufnahmebescheid, dass bisher Einkünfte aus der Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft nicht erklärt worden wären, den von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrund ausreichend zum Ausdruck bringe).

Durch die Berücksichtigung des neuen Tatsachenkomplexes würden sich Änderungen im Spruch des Bescheides ergeben. Die Kenntnis über diese neuen Tatsachen würde zu einem im Spruch anders lautenden Erstbescheid geführt haben, würden diese bereits im Zeitpunkt des Erstbescheides bekannt gewesen sein.

Dass die Lohnzettelübermittlung als Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Einkünfte (die Einkünfte als neu bekannt gewordene Tatsache) angeführt werde entspreche zudem der Judikatur des VwGH, nach welcher auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen seien (VwGH 17.10.1984,

84/13/0054).

Führe der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde an, er würde darüber keine Kenntnis erlangt haben, welche steuerpflichtigen Bezüge das Bundesministerium für ***3*** dem Finanzamt am 9.5.2019 bekannt gegeben habe, so verbleibe lediglich darauf zu verweisen, dass diese im jeweiligen Einkommensteuerbescheid angeführt worden und somit bekannt gewesen wären. Ebenso wäre dem Beschwerdeführer bekannt, dass dieser eine vergünstigte Naturalwohnung von seinem ehemaligen Dienstgeber nutze.

Bereits die Tatsache, dass der Beschwerdeführer weitere steuerpflichtige Einkünfte erhalten habe, die er bisher nicht erklärt hätte, stelle eine neue Tatsache iSd § 303 BAO dar. Eine weitere Begründung, worin diese steuerpflichtigen Einkünfte bestanden hätten, sei nicht erforderlich, wäre dem Beschwerdeführer doch bekannt gewesen, dass er eine vergünstigte Wohnungsmöglichkeit vom Dienstgeber erhalte. Ausschlaggebend sei lediglich, dass diese Einkünfte – in Form von Vorteilen aus einem ehemaligen Dienstverhältnis – bereits zum Zeitpunkt des Erstbescheides bestanden hätten (nova reperta), durch den neuen Lohnzettel bekannt geworden und bisher unversteuert geblieben wären (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Die Lohnzettel selbst seien erst später erstellt worden (nova producta), würden damit keinen Wiederaufnahmegrund selbst darstellen, sondern würden lediglich zum Bekanntwerden der bereits zuvor erhaltenen unversteuerten Einkünfte führen (welche selbst die neue Tatsache darstellen würde).

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, dem Finanzamt würde aus früheren Prüfungen die Nutzung der Naturalwohnung bekannt gewesen sein, würden zudem ausgeführt werden, dass das Hervorkommen von neuen Tatsachen und Beweismitteln immer aus Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar bzw. bekannt gewesen wären, zu beurteilen wäre (VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102). Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln iSd § 303 Abs. 1 BAO beziehe sich damit immer nur auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen wären (VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0034). Daher sei entscheidend, ob dem Finanzamt als abgabenfestsetzender Stelle in dem abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers des Jahres 2015 der Umstand, dass aus der Nutzung der Naturalwohnung durch den Beschwerdeführer dieser steuerpflichtige Einkünfte bezogen hätte und in welcher Höhe bekannt gewesen wäre. Dies sei zu verneinen und seien entgegen der offenbaren Absicht des Beschwerdeführers Kenntnisse, die Organwalter der Finanzverwaltung, insbesondere Lohnsteuerprüfer aus anderen Verfahren als den Einkommensteuerveranlagungen des Beschwerdeführers gewonnen hätten, für die Beurteilung, ob neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 BAO für das Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers gegeben seien, von keiner rechtlichen Relevanz (VwGH 13.5.1986, 83/14/0089).

Bringe der Beschwerdeführer vor, dass nach der Judikatur des BFG die Rechtmäßigkeit eines

Wiederaufnahmebescheides anhand der Wiederaufnahmegründe im Wiederaufnahmebescheid möglich sein müsse, so könne dieser Argumentation nur beigelegt werden. Die Wiederaufnahmegründe seien im vorliegenden Fall durch das Finanzamt im Wiederaufnahmebescheid iVm dem neuen Sachbescheid dargelegt worden. Hinsichtlich des vom Beschwerdeführer angeführten Judikates des BFG 3.8.2018, RV/5100300/2012, sie ausgeführt, dass einerseits im gegenständlichen Verfahren ein gänzlich anders gelagerter Sachverhalt bzw. eine gänzlich andere Begründung vorliege, da seitens der Abgabenbehörde zu keinem Zeitpunkt behauptet worden wäre, es würden keine Wiederaufnahmegründe vorliegen und zudem diese auch eindeutig begründet worden wären, Andererseits sei auch noch darauf verwiesen, dass die angeführte Entscheidung mit VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0108, in Folge einer eingebrachten Amtsrevision aufgehoben worden wäre.

Auch im Wiederaufnahmebescheid des Verfahrens vor dem UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03, seien keine neuen Tatsachen ausgeführt worden, womit der dortige Sachverhalt nicht mit dem vorliegenden Wiederaufnahmebescheid vergleichbar sei.

Zusammengefasst werde festgestellt, dass der Beschwerdeführer weitere bisher unbesteuerter steuerpflichtige Einkünfte von seinem Arbeitgeber erhalten habe, welche erst durch eine GPLA-Prüfung festgestellt worden und dem Finanzamt erst am 5.9.2019 durch die Lohnzettelübermittlung bekannt geworden wären und daher erst im wiederaufgenommenen Verfahren berücksichtigt werden haben könnten. Diese Einkünfte seien als neue Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid angeführt und im verwiesenen neuen Sachbescheid konkretisiert worden. Eine Rechtswidrigkeit, wie diese vom Beschwerdeführer in seinem Vorbringen behauptet werde, könne nicht erkannt werden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liege im Ermessen der Abgabenbehörde und könne im Beschwerdeverfahren nachgeholt werden (BFG 22.10.2019, RV/7101369/2016).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 BAO sei zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben sei, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liege, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt sei, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben sei, hätte die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen sei. Dabei seien der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159; 12.4.1994. 90/14/0044).

Sinn und Zweck des § 303 BAO sei es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen würden. Ziel sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; 22.3.2000, 99/13/0253).

Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei sei dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei dem Begriff

„Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159; 22.4.2009, 2006/15/0257).

Bei den sich im vorliegenden Fall durch die neu hervorgekommenen Einkünfte ergebenden steuerlichen Auswirkungen von in Summe 2.940,28 € (mit 2014 und 2015 in Summe 4.497,28 €) (zur gemeinsamen Betrachtung mehrerer Verfahren VwGH 28.11.2002, 98/13/0143; 26.2.2013, 2009/15/0016) könne von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung jedoch keine Rede sein (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016; 24.4.2014, 2010/15/0159).

Für das Jahr 2015 hätten sich die Einkünfte durch die Wiederaufnahme von 22.299,90 € auf 25.914,63 € um circa 16,21% erhöht. Nach der Rechtsprechung des VwGH seien Gewinnauswirkungen lediglich unter 1% als geringfügig anzusehen (BFG 30.3.2021, RV/5100180/2021; VwGH 10.7.1996, 92/15/0101).

Mit **Schreiben vom 10.5.2021** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerden** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie eine ergänzende Stellungnahme zum Vorlageantrag vom 10.8.2020 betreffend Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheid 2010 bis 2013 eingereicht und unter anderem wie folgt ausgeführt:

In beiden Beschwerdeentscheidungen vom 7.4.2021 werde ausgeführt, dass der Amtspartei zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide am 6.4.2016 nicht bekannt gewesen sein würde, dass der Beschwerdeführer durch die Benutzung einer Naturalwohnung zusätzliche, bisher unbesteuerter Einkünfte in Form eines Sachbezuges gehabt hätte. Erst durch einen am 9.5.2019 (für 2014) bzw. am 10.5.2019 (für 2015) durch den Hauptverband übermittelten Lohnzettel hätte die Amtspartei davon Kenntnis erlangt.

Diese von der Amtspartei ins Treffen geführte Unkenntnis hinsichtlich überlassener Naturalwohnung erscheine aber aus den nachfolgend angeführten Gründen nicht nachvollziehbar:

- Der Beschwerdeführer bewohne bereits seit dem Jahr 1968 ein und dieselbe Naturalwohnung, die ihm mit Übertritt in den Ruhestand 1994 weiter belassen worden wäre; In diesem sehr langen Zeitraum seien unzählige Arbeitnehmeranstellungen auf Antrag des Beschwerdeführers durchgeführt worden, aber bis zum Jahr 2019 bzw. den gegenständlichen Wiederaufnahmeverfahren 2010 bis 2015 sei keine Besteuerung eines Sachbezuges für die Wohnungsbenutzung vom Finanzamt vorgenommen worden. Ein gleichartiger Sachverhalt liege darüber hinaus bei vielen hundert anderen Bundesheerangehörigen seit Jahrzehnten vor, die eine vom ***4*** zur Verfügung gestellte Naturalwohnung benutzen würden.
- Der Beschwerdeführer erhalte als Bezugsnachweis jährlich einen Lohnzettel für den Monat Jänner, dem jeweils ein gemeinsam verfasstes Informationsschreiben des Bundesministeriums für Finanzen und der ***5*** über die Höhe der Pensionsanpassung beigelegt sei. In diesen Lohnzetteln seien nicht nur die Geldbezüge (Pension), sondern auch die im Wege der Gehaltsverrechnung einbehaltenen Miete (inkl. Betriebskosten) für die Naturalwohnung angeführt.

Bei allfälligen Änderungen gegenüber der Jännerabrechnung werde anlassbezogen im Kalenderjahr ein weiterer Gehaltszettel mit einem Informationsbrief erstellt und an den Beschwerdeführer übermittelt.

Beweis: Lohnzettel Mai 2014 und Jänner 2015 mit Begleitschreiben vom Dezember 2014

- Aus einem ebenfalls gemeinsamen Informationsschreiben des Bundesministeriums für Finanzen und der ***5*** vom Mai 2014 gehe hervor, dass die oberste Finanzbehörde nicht nur grundsätzliche Kenntnis von der Überlassung der Naturalwohnungen an pensionierte Heeresangehörige gehabt hätte, sondern auch an einer - wie in diesem Schreiben ausgeführt sei - transparenteren Gestaltung der Lohnzettel für pensionierte Bundesbeamte aktiv mitgewirkt habe.

Wörtlich hieß es in diesem Schreiben auszugsweise:

*„Seit 2007 führt die ***5*** für den Bund die Bemessung und Verrechnung der Ruhe- und Versorgungsbezüge durch....Mit der versendeten Monatsabrechnung Mai 2014 erhalten Sie einen kompletten Überblick über ihren aktuellen Bezug und seine Zusammensetzung.....Die Details zu den laufenden monatlichen Anweisungen entnehmen Sie bitte wie bisher den auf Ihrem Kontoauszug gedruckten Verwendungszweck; diese Darstellung wurde dankenswerterweise in Zusammenarbeit mit der Bundesvertretung der Pensionistinnen und Pensionisten in der Gewerkschaft öffentlicher Dienst nun so verbessert, dass alle notwendigen Informationen strukturiert zur Verfügung stehen.“*

Auf der Rückseite dieses Schreibens finde sich eine Musterdarstellung, in der unter der Position „SO“ auch Naturalwohnungsmieten angeführt seien.

Beweis: Informationsschreiben vom Mai 2014

Wenn aber sogar das Bundesministerium für Finanzen gemeinsam mit der ***5*** die Lohnzettel für pensionierte Bundesbeamte 2014 neu überarbeitet habe, darin auch die Naturalwohnung explizit angeführt sei und die Bezüge nach diesem Informationsschreiben „komplett“ dargestellt seien, sei es nicht nachvollziehbar, dass die Finanzämter – und damit auch die bescheiderlassende Behörde – bis zu den 2019 vom ***4*** übermittelten neuen Lohnzetteln keinerlei Kenntnis von der Überlassung der Dienstwohnungen und der dafür einbehaltenen Miete gehabt hätte.

Sehr wohl erklärbar sei die in der Vergangenheit nicht vorgenommene Versteuerung des fraglichen Sachbezuges allerdings damit, dass sowohl die Finanzbehörden, als auch das ***4*** bis zu der im Dezember 2016 begonnenen und im Oktober 2018 abgeschlossenen GPLA-Prüfung die Rechtsansicht vertreten hätten, dass die Überlassung von Dienstwohnungen an Heeresangehörige zu einem günstigen, aber gesetzlich festgelegten Mietzins (Grundvergütung gemäß § 24 bzw. § 24a Gehaltsgesetz 1956) keinen steuerpflichtigen Bezug darstelle. Das hätte sich aber offensichtlich nach der Veröffentlichung eines Rechnungshofberichtes zum Thema „Wohnungen im Bereich ***4***“ vom August 2017 und der Anregung, man möge die Überlassung von Naturalwohnungen an Bundesbeamte hinsichtlich allfälliger Versteuerung eines Sachbezuges wegen begünstigter Mieten innerhalb der Verjährungsgrenzen überprüfen, geändert haben.

Eine bloß geänderte Rechtsmeinung der Behörde zu einem bereits hinlänglich bekannten Sachverhalt sei aber keine neue Tatsache iSd § 303 Abs.1 lit. b BAO und könne nach ständiger Rechtsprechung die Folgen einer unzutreffenden Würdigung oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung nicht nachträglich im Weg der Wiederaufnahme beseitigt werden (VwGH 31.7.2012, 2008/13/0081).

Würden die von der ***5*** an die Finanzämter übermittelten Jahreslohnzettel- abweichend von der vollständigen und transparenten Darstellung aller Bezüge in den Monatslohnzetteln – tatsächlich in den Jahren 2010 bis 2015 keinen Hinweis auf die Dienstwohnungen und die dafür bezahlte Grundvergütung/Miete erhalten haben, würde dies allenfalls ein Versäumnis der ***5*** und/oder des ***4*** sein, das aber nur im Haftungsweg gemäß § 82 EStG 1988 gegen die ***5*** und/oder das ***4*** als Arbeitgeber iSd § 85 EStG 1988 geltend gemacht werden könne.

Für die aktiven Heeresangehörigen hätten die Finanzbehörden auch dies gesetzlich vorgesehene Vorgangsweise gewählt: Das Finanzamt hätte am 30.1.2018 Haftungsbescheide gegen das ***4*** nach § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 2012 bis 2015 erlassen.

Die pensionierten Heeresbediensteten würden aber direkt vom Finanzamt in Anspruch genommen werden. Die zentrale - und auch einzige – Begründung der Finanzbehörden für die von Amts wegen eingeleiteten Wiederaufnahmeverfahren sei das vermeintliche Hervorkommen neuer Tatsachen durch die Übermittlung neuer Lohnzettel vom 9.5.2019 bzw. 10.5.2019 durch das ***4***.

Die nähere Begründung in den Sachbescheiden Einkommensteuer 2010 bis 2014, auf die in sämtlichen Wiederaufnahmebescheiden verwiesen worden wäre, laute:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des ***4*** mittels Lohnzettelermittlung bekannt gegeben worden. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte würden neue Tatsachen für das Finanzamt darstellen.“*

Im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2015 fehle aber selbst diese minimalistische Begründung.

Unrichtig sei die Behauptung, die Amtspartei würde im Wiederaufnahmebescheid vom 15.5.2019 (für 2015) und im Wiederaufnahmebescheid vom 27.11.2019 (für 2014) „als Zeitpunkt des Hervorkommens der zusätzlichen Einkünfte die Übermittlung eines neuen Lohnzettels“ angeführt haben.

Tatsächlich laute die Begründung in den beiden Wiederaufnahmebescheiden:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid.“

Während es in der Beschwerdeentscheidung so dargestellt werde, als würde bereits eine ganz konkrete Tatsache, nämlich die Übermittlung eines neuen Lohnzettels, in den Wiederaufnahmebescheiden benannt worden sein, hätte sich die Finanzbehörde tatsächlich damit begnügt, exemplarisch mehrere mögliche Änderungen aufzulisten, die eine Wiederaufnahme von Amts wegen ermöglichen könnten.

Derartige „multiple choice“-Angaben als Begründungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen seien nicht hinreichend, weil die neu hervorgekommenen Tatsachen nicht konkret benannt worden wären.

Der Einkommensteuerbescheid 2015, auf den im Wiederaufnahmebescheid verwiesen werde, enthalte überhaupt keine Begründung; unter der Überschrift „Begründung“ sei lediglich ein Punkt (Satzzeichen) angeführt und daran anschließend finde sich ein vorgedruckter Standardtext betreffend Berücksichtigung von Sonderausgaben und Spenden.

Der Verweis im Wiederaufnahmebescheid 2015 *„Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid“* gehe somit vollkommen ins Leere.

Anstatt das völlige Fehlen einer nachvollziehbaren Begründung einzugestehen, stelle die Amtspartei in der Beschwerdeentscheidung betreffend Wiederaufnahme 2015 Behauptungen auf, die ganz eindeutig aktenwidrig seien.

So werde angeführt:

„Im konkreten Fall sind mit selbigem Tag (15.5.2019) auch der Wiederaufnahmebescheid 2014, der Einkommensteuerbescheid 2014 und der neue Einkommensteuerbescheid 2015 ergangen, womit deren Inhalte bei der Beurteilung einzubeziehen sind, ob für den Beschwerdeführer Gründe für die Wiederaufnahme schlüssig erkennbar gewesen seien.

Es kann daher hinsichtlich der Begründung nicht nur auf den Wiederaufnahmebescheid abgestellt werden, sondern muss in Ergänzung dazu auch der Wiederaufnahmebescheid 2014, der neue Einkommensteuerbescheid 2014 und der neue Einkommensteuerbescheid 2015 in einer Zusammenschau der Inhalte berücksichtigt werden.“

Dass der Wiederaufnahmebescheid 2014 und der neue Einkommensteuerbescheid 2014 erst ein halbes Jahr nach dem Wiederaufnahmebescheid 2015 und dem Einkommensteuerbescheid 2015 ergangen seien, nämlich am 27.11.2019, sei aber ein unwiderlegbares Faktum.

Und auch die Wiederaufnahmebescheide und Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 seien erst 6 Wochen später, am 2.7.2019, ausgefertigt worden.

Der Verweis im Wiederaufnahmebescheid 2014 auf die nähere Begründung im Einkommensteuerbescheid 2014 wäre grundsätzlich zulässig, weil im Einkommensteuerbescheid 2014 in der Begründung auf einen vom ***4*** übermittelten Lohnzettel vom 9.5.2019 verwiesen worden wäre.

Nach zwischenzeitlich aus mehreren Entscheidungen des BFG gewonnenen Erkenntnissen wären auf diesen Lohnzetteln aber keine bisher unbekannten Einkünfte ausgewiesen gewesen, die der Beschwerdeführer bezogen haben würde – was ja auch nicht der Fall gewesen wäre, weil der Beschwerdeführer unstrittig über keine anderen Einkünfte als die ***5***-Pension

verfüge. Vielmehr handle es sich um die Bekanntgabe des rechnerischen Ergebnisses einer vom ***4*** durchgeführten Ermittlung des Sachbezuges aus der Überlassung der Naturalwohnung im jeweiligen Kalenderjahr.

Dieses Rechenergebnis sei im Lohnzettel in der Positionszeile Brutto (210) ausgewiesen und der Wert dann – völlig unkommentiert – in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2015 in der Beilage „Lohnzettel und Meldungen“ in der gleichen Positionszeile übernommen worden.

Mangels irgendeiner Konkretisierung, um welche Art von Bezügen es sich dabei handle und wie diese Bezüge errechnet würden, sei eine Überprüfung der Steuernachforderung für den Beschwerdeführer völlig unmöglich.

Der Umstand, dass laut Aktenverzeichnis im Vorlagebericht vom 26.2.2021 eine aufbereitete Sachbezugswertermittlung infolge GPLA-Prüfung erst am 2.2.2020 vorgelegt worden wäre und erstmalig im Vorlagebericht auch eine konkrete Berechnung des Sachbezugswertes durch das Finanzamt erfolgt sei, liege die Vermutung nahe, dass im Jahr 2019, als die Wiederaufnahmebescheide und die neuen Einkommensteuerbescheide erlassen worden wären, auch dem Finanzamt noch keine näheren Informationen darüber vorgelegen hätten, wie die vom ***4*** bekannt gegebenen Sachbezugswerte berechnet worden wären.

Daher hätte das Finanzamt schon mangels inhaltlicher Bestimmtheit die Übermittlung dieser „Lohnzettel“ gar nicht als Basis für Wiederaufnahmeverfahren heranziehen dürfen. Aus der bloßen Bekanntmachung der Beträge hätte das Finanzamt nämlich die entscheidende Vorfrage, ob es sich dabei um eine neu hervorgekommene Tatsache (nova reperta) iSd § 303 Abs. 1 BAO handle oder nicht, zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch gar nicht entschieden. Zur Klärung würden zumindest weitere Erhebungen erforderlich gewesen sein, die aber offensichtlich vom Finanzamt nicht durchgeführt worden wären.

Die vom ***4*** am 9.5.2019 übermittelten „Lohnzettel“ seien tatsächlich der Ausfluss einer neuen rechtlichen Beurteilung und ein neu erstelltes Beweismittel (nova producta), nicht aber neu hervorgekommene Tatsachen, die bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide im Jahr 2016 berücksichtigt werden hätten können (nova reperta).

Dies hätte das Bundesfinanzgericht bei völlig gleich gelagerten Sachverhalten zu denselben, standardisierten Pauschalbegründungen der Finanzämter – in den jüngsten Entscheidungen bereits mehrfach bekräftigt: Die Übermittlung eines neuen Lohnzettels des ***4*** sei für sich allein noch keine neu hervorgekommenen Tatsache, die eine Wiederaufnahme von Amts wegen zum Nachteil des Steuerpflichtigen rechtfertigen würde (BFG RV/2100646/2020, RV/5100885/2020; RV/5100888/2020; RV/6100530/2020; RV/610023/2021).

Exakt dieselben Mängel würden auch bei den Begründungen der Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide vorliegen, die gegen den Beschwerdeführer ergangen seien.

Unrichtige Annahme eines Pflichtveranlagungstatbestandes

Das ***4*** hätte darüber hinaus auch gar keine neuen Lohnzettel 2019 mit der Berechnung des Sachbezuges ausstellen dürfen, weil entgegen der vom Finanzamt vertretenen Ansicht

tatsächlich keine Pflichtveranlagung iSd § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorzunehmen sei.

Unstrittig sei, dass der Beschwerdeführer von zwei Arbeitgebern Bezüge erhalte: Einen Geldbezug von der ***5*** und einen Sachbezug vom ***4*** durch die Überlassung der Naturalwohnung mit einer günstigen Miete.

Durch die Bestimmung des § 47 Abs. 4 EStG 1988 und der dazu ergangenen Durchführungsverordnung des BMF betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen BGBl 1994/41 sei aber eine Verpflichtung geschaffen worden, dass auch bei getrennter Auszahlung von steuerpflichtigen Bezügen jene Stelle, die den höheren Betrag auszahle, eine gemeinsame Versteuerung vorzunehmen habe. Diese Verpflichtung zur gemeinsamen Versteuerung mehrerer Pensionseinkünfte durchbreche daher den allgemeinen Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988.

Aus dem Wegfall der Pflichtveranlagung folge aber auch, dass bei einer unrichtigen Berechnung der Lohnsteuer eine direkte Inanspruchnahme des Pensionsbeziehers nach § 83 Abs. 2 EStG 1988 iSd § 2 VO des BMF betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen (BGBl. II 2001/55) nicht zulässig sei.

Da jede der bezugsauszahlenden Stellen Arbeitgeberin iSd §§ 47 und 85 EStG 1988 sei, würden sie gemäß § 82 EStG auch für die Lohnsteuer haften. Gemäß § 1 VO BGBl. II 2001/55 sei eine gemeinsame Versteuerung immer vorzunehmen, wenn mehrere im § 2 Abs. 1 bis 3 aufgezählten Bezüge einer Person zufließen würden.

Die gemeinsame Versteuerung hätte jene Stelle vorzunehmen, die den höheren Bezug auszahle (§ 3 VO BGBl. II 2001/55), das sei die ***6***. Nach § 47 EStG 1988 hätte die zur gemeinsamen Versteuerung verpflichtete bezugsauszahlende Stelle auch einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

Der ***6*** obliege die richtige Berechnung und Abfuhr der gemeinsam zu versteuernden Einkünfte, das ***4*** sei zur Bekanntgabe des Sachbezugs an die ***6*** verpflichtet. Eine Berechtigung zur Ausstellung eines eigenen Lohnzettels für den Sachbezug durch das ***4*** hätte nicht bestanden und bestehe nicht. Die nachträglich im Jahr 2019 erstellten zweiten Lohnzettel würden damit gegen die zwingende Anordnung der § 47 Abs. 4 EStG 1988 verstoßen, wonach in den in der Verordnung BGBl. II 2001/55 aufgezählten Fällen einer gemeinsamen Versteuerung immer von „Hauptarbeitgeber“ (der den höheren Bezug auszahle, somit die ***6***) ein einheitlicher Lohnzettel auszustellen sei.

Dieser gesetzlich vorgeschriebene Vorgangsweise werde auch seit dem Jahr 2020 von der ***6*** entsprochen.

Beweis: Monatslohnzettel Jänner 2021

Dem Beschwerdeführer könne bezüglich der Versteuerung seiner Pensionseinkünfte in den Jahren 2010 bis 2015 auch nicht die geringste Sorgfalts- oder Pflichtwidrigkeit angelastet werden, weil er – aufgrund der ihm vorliegenden Lohnzettel – auf eine vollständige Bekanntgabe aller Bezüge durch seinen ehemaligen Arbeitgeber ***4*** und die Richtigkeit der Lohnsteuerberechnung durch die ***6*** zu Recht vertrauen habe dürfen.

Mangelnde Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO und ergänzende Stellungnahme zum Vorlageantrag vom 10.8.2020 betreffend Verjährungsthematik für die Jahre 2010 bis 2013

Die Empfehlung des Rechnungshofes aus dem Jahr 2017 laute, die Finanzbehörden sollten eine Versteuerung von Sachbezügen aus der Überlassung von Naturalwohnungen an Heeresbedienstete bis zur Verjährungsgrenze prüfen.

Es bestehe eine sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung von aktiven und pensionierten Bundeheerangehörigen, die seitens der Finanzbehörden bei der Ermessensentscheidung hinsichtlich Billigkeit berücksichtigt hätte müssen.

Darüber hinaus gebe es aber auch noch eine zusätzliche Ungleichbehandlung unter den pensionierten Heeresbediensteten:

Die in den angeführten Erkenntnissen des BFG abgehandelten Wiederaufnahmeverfahren würden sich auf die Jahre 2013 bis 2015 beziehen. Keines der dortigen Wohnsitzfinanzämter würde die Wiederaufnahme für die Jahre 2010 bis 2012 verfügt haben.

Es komme auf den Wohnsitz – und damit die örtliche Zuständigkeit des jeweiligen Finanzamtes an – ob die betroffenen Mieter von Naturalwohnungen mit Steuernachforderungen für 2, 3 oder gar – wie im Falle des Beschwerdeführers und seiner Nachbarn – für 6 Jahre behelligt würden.

Da die Behörden bei ihren Ermessensentscheidungen in jedem Fall die Grundprinzipien der Verfassung beachten müssten, würde bei richtiger Würdigung der Billigkeitserwägungen im Rahmen der Ermessensentscheidung nach § 20 BAO eine solche – sachlich durch nichts zu rechtfertigende - Ungleichbehandlung jedenfalls vermieden werden. Eine Missachtung des Gleichheitsgrundsatzes sei hier geradezu offensichtlich.

Die Wiederaufnahmebescheide würden keine Begründung zur Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO enthalten.

Je massiver der Eingriff in die Rechtssicherheit und die Auswirkungen auf den Betroffenen durch eine von Amts wegen eingeleitete Wiederaufnahme sei, umso notwendiger sei es, dass eine behördliche Ermessensentscheidung nachvollziehbar und ausreichend begründet sei. Wenn rechtskräftig abgeschlossene Verfahren bis 9 Jahre rückwirkend wieder aufgenommen würden und die daraus resultierende Steuernachforderung insgesamt das 4,5 fache des verfügbaren Monatseinkommens des Beschwerdeführers betragen würde, könnten die berechtigten Interessen des Steuerpflichtigen von der Behörde nicht einfach als unbedeutend beiseite gewischt werden.

Das Finanzamt bringe ausschließlich Argumente vor, die der nachträglichen Begründung der Wiederaufnahme dienlich seien. Eine wirkliche Interessenabwägung in der Form, dass auch auf die berechtigten Interessen des Beschwerdeführers in irgendeiner Form eingegangen worden wäre, sei nicht erkennbar.

Es ergehe das Ersuchen, das BFG möge die in den Wiederaufnahmebescheiden fehlenden und in den Beschwerdevorentscheidungen vom Finanzamt zwar nachgereichten, aber

unzureichend und einseitig begründeten Ermessensentscheidungen gemäß § 20 BAO selbst vornehmen und dabei auch die Interessen des Beschwerdeführers entsprechend würdigen.

Ausdrücklich zurückgezogen würden die Beschwerden gegen die Bescheide, mit denen Anspruchszinsen für die Jahre 2010, 2011 und 2013 festgesetzt worden wären.

Aus einer **Stellungnahme der Amtspartei vom 27.5.2021** geht unter anderem Folgendes hervor:

Der im Vorlagebericht vom 26.2.2021 gestellte Antrag auf Zurückweisung des Vorlageantrages gegen die Wiederaufnahmebescheide 2014 und 2015 sowie der Antrag auf Abweisung der Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2014 und 2015 wären abgeändert worden.

Zwischenzeitlich seien die Beschwerdeverentscheidungen zu den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide 2014 und 2015 erlassen und am 12.4.2021 nachweislich an den Beschwerdeführer zugestellt worden.

Die Amtspartei hätte damit ihre Entscheidungspflicht gemäß § 262 Abs. 1 BAO nachgeholt. Hinsichtlich der Ausführungen zum Pflichtveranlagungsstatbestand würden unabhängig davon, ob mehrere Lohnzettel übermittelt worden wären, beim Lohnsteuerabzug gesondert behandelte Einkünfte vor, welche einen Pflichtveranlagungsstatbestand nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 begründen würden. Zudem regle die VO des Bundesministers für Finanzen betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrere Pensionen in § 6 jenen Fall, in dem eine gemeinsame Versteuerung nicht durchgeführt werde. In diesen Fällen sei eine Veranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 durchzuführen. § 6 der angeführten VO sei für sämtliche Fälle anzuwenden, in denen die gemeinsame Versteuerung nicht erfolgt sei und sei nicht an sonstige Bedingungen geknüpft. Es liege daher ein Pflichtveranlagungsfall vor (Lenneis in Jakom, EStG¹³ 2020, § 47 Rz 11; LStR 2002 Rz 1025).

Es entspreche der gebotenen Verwaltungsökonomie, einen fehlerhaften Lohnsteuerabzug nicht gegenüber dem Arbeitgeber vorzuschreiben, sondern die Einkommensteuer im Veranlagungsverfahren des Arbeitgebers zu korrigieren.

Stellungnahme zum Vorlageantrag vom 9.5.2021:

Wie man aus der Darstellung der „Lohnzettel und Meldungen“ im jeweiligen Einkommensteuerbescheid erkennen könne, seien aus den dem Finanzamt übermittelten Jahreslohnzetteln derartige Aufgliederungen, wie diese in den Monatsabrechnungen ersichtlich seien, nicht zu entnehmen und zudem sei der Lohnzettel, welcher die Einkünfte aus der Überlassung einer Naturalwohnung beinhalte, erst nach Erlassung des Erstbescheides übermittelt worden, was auch zur Wiederaufnahme der Verfahren geführt hätte.

Die neuen Tatsachen und Beweismittel seien aus Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102). Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen wären (VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0034). Es sei daher entscheidend, ob dem zuständigen Finanzamt als abgabenfestsetzende Stelle im abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren für das jeweilige Jahr bekannt gewesen wäre, dass der Beschwerdeführer aus der Nutzung der Naturalwohnung

steuerpflichtige Einkünfte bezogen habe und in welcher Höhe diese bisher nicht der Besteuerung unterworfen worden wären. Informationsblätter des BMF und der ***5*** könnten nicht einen Wissensstand der Abgabenbehörde belegen. Es sei zwischen dem BMF und dem zuständigen Finanzamt zu unterscheiden. Der Kenntnisstand von Mitarbeitern im BMF, im Lohnsteuerprüfungsverfahren oder anderen Verfahren als jener der Abgabenbehörde in den Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Beschwerdeführers sei für die Beurteilung, ob eine neu Tatsache iSd § 303 Abs. 1 BAO für das Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers vorliege, von keiner rechtlichen Relevanz (VwGH 13.5.1986, 83/14/0089).

Die Vermutung des Beschwerdeführers, dem Finanzamt sei die Überlassung der Naturalwohnung bekannt gewesen, man hätte jedoch die Rechtsansicht vertreten, diese sei nicht steuerpflichtig, müsse klar entgegen getreten werden. Das Finanzamt hätte im Zuge der bis zur Wiederaufnahme abgeschlossenen Verfahren zur Einkommensteuer des jeweiligen Jahres keine Anhaltspunkte, dass steuerpflichtige Bezüge aus der Überlassung einer Naturalwohnung vorliegen würden. Es liege somit keine geänderte Rechtsmeinung der Behörde vor, sondern neu hervorgekommenen Tatsachen im jeweiligen Verfahren.

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers im Haftungswege würde nicht dem verfassungsmäßig verankerten Prinzip der Verwaltungsökonomie entsprechen, da Steuerschuldner der Beschwerdeführer bleibe. Zudem sei nach § 81 Abs. 2 EStG 1988 in Fällen einer Veranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitnehmer in Anspruch zu nehmen.

Bei der Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer sei der zusätzliche Lohnzettel angeführt und zudem seien unter „Lohnzettel und Meldungen“ die neuen Einkünfte dargestellt worden, der Beschwerdeführer hätte daher sehr wohl erkennen können, welche zusätzlichen Einkünfte im Vergleich zum wiederaufgenommenen Bescheid hinzugekommen seien und welche neuen Tatsachen (die zusätzlichen Einkünfte) dem Finanzamt bekannt geworden wären.

Auch würde es ihm möglich gewesen sein, eine Begründungsergänzung nach § 245 Abs. 2 BAO anzufordern (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³, § 245 Rz 6; Ellinger/Sutter/Urz, BAO³, § 245 Anm 13).

Im freien Begründungstextfeld des neuen Sachbescheide für das Jahr 2015 sei unerklärlicherweise lediglich ein Satzzeichen abgedruckt worden, jedoch sei als Begründung nicht nur das freie Begründungstextfeld, sondern auch die Auflistung der Lohnzettel und Meldungen zu berücksichtigen.

Dem Beschwerdeführer sei dahingehend zuzustimmen dass die Wiederaufnahmebescheide 2014 und 2015 noch am selben Tag ergangen seien und daher die Zusammenschau der Bescheides 2014 und 2015 im Sinne der VwGH-Judikatur (VWGH 24.9.2007, 2005/15/0041) bei der Beurteilung der Wiederaufnahmegründe nicht ins Treffen geführt werden könne.

Diesbezüglich sei die Argumentation in der Beschwerdeentscheidung 2014 und 2015 falsch. Es seien nur die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2010 bis 2013 am selben Tag (2.7.2019) erlassen worden.

Der Argumentation des Beschwerdeführers, der Wiederaufnahmebescheid 2015 würde überhaupt keine Begründung enthalten, müsse jedoch entgegen gehalten werden, dass im Wiederaufnahmebescheid als Änderungen durch neu übermittelte Lohnzettel hingewiesen worden wäre und durch den Verweis auf den Sachbescheid die dort angeführten Lohnzettel und Meldungen zur Begründung berücksichtigt werden müssten. Dass in den angeführten Lohnzetteln bis dahin dem Finanzamt unbekannte Einkünfte ausgewiesen worden wären, bestätige auch der Beschwerdeführer, würde er doch selbst ausführen, dass der Bruttolohn in den neuen Sachbescheiden unter Kennzahl 210 angeführt worden wäre.

Abschließend dürfe hinsichtlich der Entscheidung über die Beschwerden gegen die Sachbescheide auf die nunmehr laufende Rechtsprechung des BFG in gleichgelagerten Fällen (BFG 15.3.2021, RV/6100376/2020; 16.3.2021, RV/5100184/2021; 30.3.2021, RV/5100180/2021) hingewiesen werden. Das BFG hätte bereits in zahlreichen Entscheidungen die Besteuerung von Naturalwohnungen als zulässig erachtet.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

1.

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer **2010** wurde wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid.“

Der neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2010 wurde wie folgt begründet:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***3*** mittels Lohnzettelermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 1.694,66 € ausgewiesen.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer **2011** wurde wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid.“

Der neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2011 wurde wie folgt begründet:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***3*** mittels Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 1.694,66 € ausgewiesen.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer **2012** wurde wie folgt begründet:
Mit **Bescheid vom 2.7.2019** wurde das Verfahrens betreffend Einkommensteuer **2012** gemäß § 303 Abs. 1 BAO **wieder aufgenommen** und wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid.“

Der neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2012 wurde wie folgt begründet:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***3*** mittels Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 1.708,38 € ausgewiesen.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer **2013** wurde wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid.“

Der neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2013 wurde wie folgt begründet:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***3*** mittels Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 1.985,38 € ausgewiesen.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer **2014** wurde wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder*

Notstandshilfe wurde berichtet oder neu übermittelt.

Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid.“

Der neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2014 wurde wie folgt begründet:

*„Am 9.5.2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***3*** mittel Lohnzettelübermittlung bekannt gegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“*

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 1.811,38 € ausgewiesen.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer **2015** wurde wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtet oder neu übermittelt.*
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtet oder neu übermittelt.*

Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid.“

Der neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2015 wurde mit einem „.“ begründet.

Unter „Lohnzettel und Meldungen“ werden neben Bezügen aus dem Bundesdienst solche des Bundesministeriums für ***3*** in Höhe von 2.078,11 € ausgewiesen.

Die den gegenständlichen Lohnzetteln zugrundeliegenden Tatsachen (welche Einkünfte, wie berechnet) werden in den vorliegenden Bescheiden nicht angeführt. Ebenso wird nicht angeführt, wann diese in welcher Form bekannt geworden sind.

In den Einkommensteuerbescheiden finden sich die – in den Erstbescheiden nicht berücksichtigten – oben angeführten Lohnzetteldaten.

Vom Bundesministerium für ***3*** sind diese Lohnzettel am 9. bzw. 10.5.2019 ausgestellt worden.

Die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2015 sind am 3.12.2012, 27.4.2016, 5.4.2016 und 6.4.2016 ergangen.

Mit Schreiben des Beschwerdeführers vom 10.5.2021 wurde die Beschwerde vom 23.7.2019 gegen die Anspruchszinsenbescheide 2010, 2011 und 2013 zurückgezogen.

Rechtliche Begründung

1.

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß **§ 303 BAO**

§ 303 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur erkennt, besteht die Aufgabe des Verwaltungsgerichtes bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt darin, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 2.2.2000, 97/13/0199; 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; BFG 14.2.2019, RV/5101112/2017 und die darin zitierte Judikatur des VwGH). Das Bundesfinanzgericht könne zwar gemäß § 279 Abs. 1 BAO in der Sache auch durch Abänderung des angefochtenen Bescheides nach jeder Richtung entscheiden, die Abänderung müsste aber jedenfalls innerhalb der "Sache" bleiben; die Heranziehung eines zusätzlichen Wiederaufnahmegrundes durch das BFG wäre eine Überschreitung der Begrenzung durch die "Sache" (siehe auch Ritz in SWK 12/2019, 602).

Um die Prüfung der vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe vornehmen zu können, muss erkennbar sein, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügte. Dabei genügt es, wenn der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund aus dem Zusammenhang des Wiederaufnahmebescheides und des gleichzeitig zu erlassenden neuen Sachbescheides ersichtlich ist (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041; BFG 16.4.2019, RV/7101946/2019).

Aus der Zusammenschau der Begründungen der Bescheide betreffend die Jahre 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 vom 2.7.2019 und 27.11.2019 und dem Vergleich mit dem Erstbescheid ist als herangezogener Wiederaufnahmegrund ein neu übermittelter Lohnzettel erkennbar.

Der Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2015 lässt offen, ob ein Lohnzettel oder eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe berichtet oder neu übermittelt worden ist. Der Verweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides geht ins Leere, da dieser keine Begründung aufweist. Ein Vergleich mit dem Erstbescheid betreffend Einkommensteuer legt den Schluss nahe, dass ein Lohnzettel hinzugefügt worden ist.

"Tatsachen" im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände.

"Beweismittel" dagegen sind Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung vom gegebenen Sein

oder Nichtzutreffen von Tatsachen, letztlich zur Herbeiführung eines Urteils über einen rechtsbedeutenden Sachverhalt.

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabungsverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Als Beweismittel können daher Urkunden, Datenträger, Sachverständigengutachten, aber auch Aufzeichnungen, Aktenvermerke und Lohnzettel in Betracht kommen.

Die Übermittlung der Lohnzettel dient zu Kontrollzwecken und soll bewirken, dass bei einer Veranlagung die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte in zutreffender Höhe erfasst werden (Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 84 Rz 1).

Eine Tatsache (bzw. Beweismittel) ist "neu hervorgekommen" (nova reperta), wenn sie schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren zuletzt abschließenden Bescheides bestanden hat, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wird. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren zuletzt abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; BFG 11.07.2019, RV/7102206/2019; 16.04.2019, RV/7101946/2019; 5.12.2019, RV/2101157/2019; 16.05.2019, RV/5100893/2018; 14.02.2019, RV/5101112/2017).

Bei verfahrensrechtlichen Bescheiden – wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen – ist 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 Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Die gegenständlichen Lohnzettel sind am 9. bzw. 10.5.2019 in die Lohnzetteldatenbank aufgenommen worden. Die Lohnzettel sind der belangten Behörde jeweils nach den hier maßgebenden Zeitpunkten 3.12.2012, 27.4.2016, 5.4.2016 und 6.4.2016 (Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2015) bekannt geworden. Die Lohnzettel sind erst nach den Daten 3.12.2012, 27.4.2016, 5.4.2016 und 6.4.2016 neu entstanden (nova producta). Sie sind also nicht neu hervorgekommene Tatsachen und als Wiederaufnahmegründe ungeeignet.

Konkrete Tatsachen (Sachverhaltselemente), deren rechtliche Würdigung zu den neuen Lohnzetteln geführt haben, werden in den Begründungen der Bescheide nicht genannt.

Aus den gegenständlichen Bescheiden ist daher auch nicht ableitbar, welche Tatsachen oder Einkünfte von der Identität der Sache umfasst sind.

Eine fehlende Nennung von Wiederaufnahmegründen in der Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides ist auch in der Beschwerdeentscheidung nicht nachholbar (Ritz⁶, § 307, Rz 3; VwGH 6.1.2011, 2007/13/0076; BFG 14.2.2019, RV/5101112/2017).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.2.2000, 97/13/0199) ist das Bundesfinanzgericht nicht berechtigt, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen, zutreffenderen zu ersetzen. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht die vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280; BFG 15.1.2021, RV/5100887/2020; 23.11.2020, RV/5100888/2020).

2.

Einkommensteuerbescheide

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren betreffend Einkommensteuer in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Laut VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170 treten durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide die neuen Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015) ex lege aus dem Rechtsbestand und die alten Sachbescheide erlangen wieder Rechtswirksamkeit.

§ 261 Abs. 2 BAO lautet:

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 den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder ein gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Soweit die Beschwerde gegen die außer Kraft getretenen Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2015 gerichtet ist, richtet sie sich gegen rechtlich nicht mehr existierende Anfechtungsobjekte und ist sie gemäß § 261 Abs. 2 BAO beschlussmäßig als gegenstandslos zu erklären.

3.

Anspruchszinsenbescheide

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde, die zurückgenommen worden ist, als gegenstandslos zu erklären.

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.

1.

Hier handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weil das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Begründung dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der weitaus überwiegenden Judikatur des Bundesfinanzgerichtes (entgegen der ständigen Judikatur des BFG: 8.3.2021, RV/5100184/2021) folgt. Das Erkennen der gegenständlichen Aktenlage und die Interpretation der angefochtenen Bescheide stellen - bezogen auf die Wiederaufnahme - keine Rechtsfragen, sondern Tatfragen dar, die nicht revisibel sind.

2.

Die Verpflichtung zur beschlussmäßigen Gegenstandsloserklärung der gegen die Sachbescheide gerichteten Beschwerden ergibt sich unmittelbar aus § 261 Abs. 2 BAO, weshalb auch in diesem Punkt eine Revision nicht zulässig ist.

3.

Die Gegenstandsloserklärung ergibt sich schon aus § 256 Abs. 3 BAO, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 6. Juli 2021