

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dax & Partner Rechtsanwälte GmbH, Wienerstraße 8a, 7400 Oberwart, über die Beschwerde vom 7. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 10. Oktober 2017 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***,

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 wird als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid vom 14.03.2017 wurde die Arbeitnehmerveranlagung der Beschwerdeführerin (Bf.) für das Jahr 2016 durchgeführt.

Mit Bescheid vom 10.10.2017 hat das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen und einen neuen Sachbescheid erlassen.

Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides lautet:

„Das Verfahren war gemäß § 303 (1) BAO wiederaufzunehmen, weil dem Finanzamt auf Grund eines berechtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.“

Der iZm der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene neue Einkommensteuerbescheid 2016 vom 10.10.2017 enthielt keine weitere Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens, jedoch waren weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Insolvenz-Entgelt-Fonds (nunmehr 5.113,35 € statt bisher 343,52 €) ausgewiesen.

Auf den Seiten 4f. des nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Einkommensteuerbescheides 2016 findet sich in Abänderung zum Erstbescheid folgender Lohnzettel vom Insolvenz-Entgelt-Fonds:

"Insolvenz-Entgelt-Fonds 09.04.2016 bis 09.04.2016

Beträge in EUR

Bruttobezüge (210) 7.674,70

Steuerpflichtige Bezüge (245) 5.113,35"

Die Bezüge waren gemäß § 84 bzw. § 3 Abs. 2 EStG 1988 von den bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen dem Finanzamt zu melden."

Gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2016 und gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2016 erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin fristgerecht die Beschwerde mit nachstehender Begründung:

„Der nunmehr bekämpfte Einkommenssteuerbescheid 2016 vom 10.10.2017 wurde auf Grundlage der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens seitens des Finanzamts Oststeiermark vom 10.10.2017 erlassen. Im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommenssteuer 2016 wird lediglich ausgeführt, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen wird. Im Spruch des Bescheides fehlt jeglicher Bezug auf einen konkreten Wiederaufnahmetatbestand an sich. Unter dem Titel „Begründung“ wird lediglich nachstehendes festgehalten: „Das Verfahren war gemäß § 303 (1) BAO wiederaufzunehmen, weil dem Finanzamt auf Grund eines berechtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommenssteuerbescheides verwiesen.“ Dabei hat es das Finanzamt in jeglicher Form unterlassen, zu begründen, warum das Verfahren

konkret wiederaufgenommen wurde, vielmehr wurde sich mit Pauschalsätzen begnügt, wobei nicht nachvollziehbar ist, welche neuen Umstände und Tatsachen hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden und inwieweit diese geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Nach gefestigter, ständiger höchstgerichtlicher Judikatur (siehe VwGH 20.06.1990, 90/16/0003; VwGH 14.05.1991, 90/14/0262) ist der maßgebliche Wiederaufnahmegrund im Spruch und sind die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des Bescheides anzugeben.

Zwar ist in der Begründung ein Verweis auf den Sachbescheid enthalten, dieser enthält jedoch seinerseits ebenso keine Begründung, die den angeführten Anforderungen einer Begründung der Verfügung der Wiederaufnahme entspricht.

Die Behörde hat es jedoch unterlassen, die maßgebenden Tatsachen und Beweismittel konkret darzustellen bzw. zu benennen und diese näher auszuführen. Die mangelnde Bescheidbegründung kann auch nicht nachgeholt werden (siehe VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030).

Ebenso hat es die Behörde verabsäumt, die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen anzuführen. Nach ständiger Rechtsprechung (ua 24.02.2000, 96/15/0129) ist die Ermessensentscheidung zu begründen, und zwar unter Abwägung aller für die Ermessenausübung relevanten Umstände. Gerade bei einer Wiederaufnahme zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ist in der Begründung der Ermessensentscheidung zu erläutern, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde. Aufgrund der relativ großen Rückforderung der Behörde im Verhältnis zum relativ niedrigen Jahreseinkommen der Bf, hätte die Behörde im Rahmen ihrer Ermessensausübung zum Ergebnis gelangen müssen, das Verfahren - aus welchem Grunde auch immer - nicht wieder aufzunehmen.

Da aus dem gegenständlichen Wiederaufnahmebescheid sohin nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und auf welche Ermessensgründe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, erfolgte die Wiederaufnahme ohne jegliche Begründung.“

Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.01.2018 ab. In der Begründung wurde unter Hinweis auf § 303 Abs. 1 BAO ausgeführt:

„Im Spruch des bekämpften Wiederaufnahmebescheides wird angeführt, dass im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO das Verfahren wiederaufgenommen wird. Im § 303 Abs. 1 BAO sind sämtliche Gründe angeführt, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen. Der Spruch ist die normative Willensäußerung der Behörde. Der rechtsgestaltende Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben, was im gegenständlichen Fall erfolgt ist. Auch ist die maßgebliche Gesetzesbestimmung, auf die sich die Erledigung stützt, im Spruch angeführt. Es bestehen keine Zweifel darüber, welche gesetzliche Grundlage und welcher normative Inhalt dem Spruch des Bescheides zu entnehmen ist, nämlich, dass die Wiederaufnahme des abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO

verfügt wird. Lediglich die Angabe des genauen Tatbestandes nämlich § 303 Abs. 1 lit b BAO ist nicht erfolgt. Grundsätzlich hat der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides den maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestand anzuführen. Der konkrete Wiederaufnahmegrund kann auch in der Begründung der Entscheidung angeführt werden. Spruch und Begründung eines Bescheides bilden eine Einheit, sodass für die Ermittlung des Sinnes eines Bescheides auch die Begründung heranzuziehen ist, insbesondere dann, wenn wegen der Unklarheit des Spruches an seinem Inhalt Zweifel bestehen. So etwa zur Klärung der Frage, welcher Wiederaufnahmetatbestand zur Anwendung gelangt ist. [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 93] Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (zB VwGH 23.2.2006, 2005/16/0243; 22.4.2009, 2006/15/0257; 2.9.2009, 2005/15/0035; 24.5.2012, 2009/15/0182); es sei denn, dass zwischen Spruch und Begründung Widersprüche bestehen oder zumindest nicht ausgeschlossen sind (VwGH 27.5.1998, 93/13/0052). Bei eindeutigem Spruch ist die Begründung nicht zu seiner Ergänzung oder Abänderung heranzuziehen (VwGH 23.1.1996, 95/05/0210, ZfVB 1997/1/424). [Ritz, BAO, 6.Aufl. § 93] In der Begründung des Bescheides wird klar und deutlich dargelegt, dass die Wiederaufnahme aufgrund eines an die Behörde übermittelten berichtigten Lohnzettels erfolgte und definiert damit klar den konkreten Umstand, welcher zu der Wiederaufnahme des Verfahrens führt. Es ist für die Beschwerdeführerin damit aus dem Spruch und der Begründung des Bescheides klar erkennbar, dass es sich um eine Tatsache handelt, die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen ist und dieses neu hervorgekommene Sachverhaltselement, nämlich der berichtigte Lohnzettel, der Grund für die Wiederaufnahme ist. Fest steht weiters, dass die Behörde von der Unrichtigkeit des Lohnzettels erst nach der Erstbescheiderlassung erfahren hat und bei rechtzeitiger Kenntnis dieser Tatsache einen im Spruch anders lautenden Bescheid erlassen hätte. Ein Verschulden der Behörde an der Nichtbeachtung der gegenständlichen Tatsachen kann nicht erkannt werden. Dem Erstbescheid wie auch dem im Zuge der Wiederaufnahme erlassenen Bescheid sind sämtliche Lohnzettel, die die Grundlage für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bilden, angefügt und sind Teil der Bescheidbegründung. Der berichtigte Lohnzettel des Insolvenz-Entgelt-Fonds ist somit der Begründung des wiederaufgenommenen Bescheides zu entnehmen. Der Vergleich der im Erstbescheid angefügten Lohnzettel und der im wiederaufgenommenen Bescheid angefügten Lohnzettel macht klar, welcher konkrete Lohnzettel in berichtigter Form vorlag und damit auch welche geänderten Umstände genau vorlagen, die zu der Wiederaufnahme führten. Der vorliegende Wiederaufnahmetatbestand und der konkrete Wiederaufnahmegrund sind damit hinreichend im angefochtenen Bescheid bezeichnet und dargestellt worden. Eine fehlende Nachvollziehbarkeit des Wiederaufnahmegrundes, wie in der Beschwerde behauptet, kann nicht erkannt werden. Dementsprechend liegt auch kein wesentlicher nicht sanierbarer Begründungsmangel vor, welcher zur Aufhebung des gegenständlichen Bescheides führen könnte. Hinsichtlich der Begründung der Ermessensentscheidung ist auszuführen, dass diese in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides nicht enthalten ist und dementsprechend wie

in der Beschwerde aufgezeigt ein Verfahrensmangel vorliegt. Da die Verfügung und Bewilligung einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO dem Ermessen der Behörde unterliegt, ist die Abwägung und Entscheidung des Ermessens grundsätzlich zu begründen. Da das Fehlen der erforderlichen Begründung der Ermessensübung jedoch keinen wesentlichen Verfahrensmangel darstellt und für sich alleine betrachtet grundsätzlich nicht zur Aufhebung eines Bescheides führt, kann dieser Mangel im Zuge der Beschwerdeerledigung nunmehr saniert werden. Dies zumal im Beschwerdeverfahren die Ermessensübung der Abgabenbehörde ohnehin voll zu prüfen ist, das bedeutet, dass in der Beschwerdevorentscheidung das Ermessen eigenverantwortlich zu üben ist.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Der Zweck des § 303 BAO ist darin zu sehen, dass ein abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden kann, um ein insgesamt richtiges Besteuerungsergebnis zu erreichen. Innerhalb der gesetzlichen Grenzen sind Ermessensentscheidungen unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen (siehe § 20 BAO). Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als bloß geringfügig angesehen werden. Die Änderung der Bemessungsgrundlage und die dementsprechende steuerliche Auswirkung können im Verhältnis zu den Gesamteinkünften der Beschwerdeführerin nicht als bloß geringfügig betrachtet werden. Immerhin liegt eine Differenz der steuerpflichtigen Bezüge des ursprünglichen und des berichtigten Lohnzettels in Höhe von 4.769,83 Euro vor, welche im Erstbescheid vom 14.3.2017 keine Berücksichtigung fand. Da der berichtigte übermittelte Lohnzettel zu einer nicht unerheblichen Änderung der Bemessungsgrundlage geführt hat, ist diese neu hervorgekommene Tatsache ein entscheidungswesentliches Sachverhaltselement. Da die Beschwerdeführerin ja überdies selbst ausdrücklich in der Beschwerde auf die nicht bloß geringfügige Auswirkung hinweist („relativ große Rückforderung“), besteht darüber ganz offenkundig kein Zweifel. Im vorliegenden Fall ist jedenfalls dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Auch ein Verschulden der Behörde an der Nichtberücksichtigung der neuen Tatsache kann, wie oben ausgeführt, nicht erkannt werden. Insgesamt kann also festgehalten werden, dass die Entscheidung der Behörde unter Abwägung aller Umstände zu Recht erfolgt ist. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass es der täglichen Lebenserfahrung entspricht, dass Bezüge in obgenannter Größenordnung grundsätzlich am Konto des Einkünfteempfängers nicht unbemerkt bleiben und der Beschwerdeführerin bei Durchsicht des Erstbescheides vom 14.3.2017 der unrichtige Betrag (steuerpflichtige Bezüge: 343,52 Euro statt eigentlich 5.113,35 Euro) hätte sofort auffallen müssen. Die Beschwerdeführerin sei weiters darauf hingewiesen, dass sie einer Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO unterliegt und sämtliche für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände offenzulegen sind. Eine pflichtgemäße Richtigstellung

der Bemessungsgrundlage durch die Beschwerdeführerin erfolgte im gegenständlichen Fall jedoch nicht.“

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der ergänzenden Begründung: *„Angemerkt sei noch, dass entgegen den Ausführungen der belangten Behörde, der Bf bei Durchsicht des Erstbescheides vom 14.3.2017 der unrichtige Betrag in keinsten Weise hätte auffallen müssen. Ganz im Gegenteil, hat die Bf mit Benachrichtigung des Insolvenzschutzverband für Arbeitnehmerinnen vom 12.1.2017 (Beilage ./C) die Benachrichtigung bekommen, dass die Forderung in Höhe von EUR 5.236,00 schon angewiesen wurde. Umgehend machte die Bf eine Arbeitnehmerveranlagung, wobei sie das entsprechende Formular nach bestem Wissen und Gewissen ausfüllte. Natürlich durfte die Bf in der Folge davon ausgehen, dass beim am 14.3.2017 erhaltenen Einkommenssteuerbescheid bereits alle Umstände berücksichtigt worden sind.“*

In der Stellungnahme des Vorlageberichtes des Finanzamtes wurde auszugsweise ausgeführt: *„Inhaltlich wird auf die ergangene Beschwerdeentscheidung verwiesen. Zu der Anmerkung im Vorlageantrag wird ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin lediglich auf die Offenlegungsverpflichtung hinsichtlich aller für die Besteuerung wesentlicher Umstände hingewiesen wurde, dies vor allem unter dem Aspekt, dass ihr der korrekte Betrag bereits bei Erhalt des Bescheides bekannt war. Dass die Beschwerdeführerin davon ausging, dass die Beträge richtig seien, vermag jedenfalls nichts daran zu ändern, dass bei Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen war, da hiedurch neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen sind, die der Behörde bei Abschluss des Verfahrens noch nicht bekannt waren. Der Einkommensteuerbescheid erging am 14.03.2017 und der berichtigte Lohnzettel wurde am 06.04.2017 übermittelt.“*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Wiederaufnahme des Verfahrens

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

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind

keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO5 § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. Ritz, aaO Tz 30) (vgl. auch VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. das Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Mai 1991, 90/14/0262) (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030, mwN). Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus

anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. nochmals VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030) (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 und VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030).

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH vom 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030 und VwGH 30.06.2021, Ra 2019/15/0125).

Der Neuerungstatbestand (§ 303 Abs. 1 lit b idF FVwGG 2012) fordert, dass (entscheidungsrelevante) Tatsachen oder Beweismittel im (abgeschlossenen) Verfahren neu hervorkommen. Gemeint ist, in jenem Verfahren, das bereits durch Bescheid abgeschlossen ist (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar⁷, § 303, Rz 46).

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

„Neue“ Wiederaufnahmsgründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides mit Beschwerdevoirentscheidung oder mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerdevoirentscheidung nicht „nachholbar“ (vgl. BMF, AÖF 2006/192, Abschn 4; UFS 19.9.2007, RV/0316-F/07; UFS 6.11.2008, RV/0086-F/07; Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 303 Anm 4; BFG 3.12.2017, RV/2100505/2013; BFG 7.5.2019, RV/7101420/2019; BFG 15.7.2020, RV/2100646/2020; aM Rauscher, SWK 2003, S 637; Setina, SWK 2004, S 55).

Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Beschwerdevoirentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs. 1) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs. 3). Weiters ist im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Beschwerdevoirentscheidung) zu entscheiden.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des

Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054) (vgl. Ritz/Koran, BAO-Kommentar⁷, § 307, Rz 3).

Weiters ist auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 5. Dezember 2019, RV/2101157/2019, zu verweisen. Das Bundesfinanzgericht hat dort ua. Nachstehendes ausgeführt:

"Ein zum Zeitpunkt des Ergehens des jeweiligen Erstbescheides noch nicht existenter (sondern erst später ausgefertigter) Lohnzettel ist kein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 BAO (nova reperta), sondern ein nachträglich entstandenes Beweismittel (nova producta), das für sich allein eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigt (vgl. BFG 16.05.2019, RV/5100893/2018; BFG 16.04.2019, RV/7101946/2019; BFG 08.04.2019, RV/3100704/2016; BFG 14.02.2019, RV/5101112/2017; BFG 22.01.2019, RV/7100067/2019 u.v.m.).

Nicht die Übermittlung neuer Lohnzettel als solche, sondern gegebenenfalls erst eine diesen Lohnzetteln zugrundeliegende Tatsache könnte eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen.

Die Wiederaufnahmebescheide enthalten im Beschwerdefall aufgrund des alleinigen Verweises auf die berichtigten Lohnzettel (auch in Zusammenschau mit den Sachbescheiden) keine hinreichenden Wiederaufnahmegründe.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. zB VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 oder VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030).

Die Wiederaufnahmebescheide sind daher ersatzlos aufzuheben."

In diesem Sinne hat das Bundesfinanzgericht auch in den Erkenntnissen vom 2. April 2020, RV/2100811/2019 und vom 7. Oktober 2020, RV/2100606/2020 entschieden.

Im ggst. Fall ist das Bundesfinanzgericht der Ansicht, dass das Finanzamt mit der im Wiederaufnahmebescheid angeführten "Begründung" keinesfalls dem zwingenden Erfordernis der Angabe des konkreten Wiederaufnahmegrundes nachgekommen ist. Denn durch die Wortfolge "Ein Lohnzettel wurde berichtet oder neu übermittelt" ist für die Bf. als Bescheidadressatin nicht erkennbar, ob ein berichtigter oder ein neuer Lohnzettel Grund für die Wiederaufnahme war. Außerdem führt die "Begründung" als weitere Möglichkeit eines Wiederaufnahmegrundes eine (geänderte) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe an. Auch damit lässt die "Begründung" die für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme notwendige Bestimmtheit des Wiederaufnahmegrundes vermissen.

Im letzten Satz der "Begründung" wird auf die nähere Begründung im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid verwiesen. Im neu erlassenen Sachbescheid zur Einkommensteuer 2016 befindet sich jedoch keine weitere Begründung, weswegen die Mangelhaftigkeit der Begründung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich

Einkommensteuer 2016 dadurch nicht beseitigt wird.

Es war der Bf. auf Grund der Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden nicht möglich, die Gründe für die Ausstellung des neuen Lohnzettels nachzuvollziehen. Die Bf wurde weder über die zeitliche Abfolge des Hervorkommens der neuen Tatsachen noch über das Zustandekommen der Höhe des neuen Lohnzettels informiert.

Der nach der Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene (neue) Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2016 enthält keine weitere Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens. Lediglich auf den Seite 4f. des angefochtenen Bescheides sind nähere zahlenmäßige Angaben zum neu eingespielten Lohnzettel angeführt (vgl. BFG 07.10.2020, RV/2100606/2020).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerdeverentscheidung nicht nachholbar.

Der berichtigte Lohnzettel, der nach Ergehen des Erstbescheides am 06.04.2017 an das Finanzamt übermittelt wurde, ist ein nachträglich entstandenes Beweismittel (nova producta), das für sich allein eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigt.

Zur weiteren Veranschaulichung wird auf den in SWK 12/2019, 602, von Ritz verfassten Artikel verwiesen. Darin bringt der Autor als Beispiel aus der Praxis der Finanzämter als "Begründung" einer Wiederaufnahme eines Einkommensteuerverfahrens von Amts wegen den im Wesentlichen gleichlautenden Text, wie er in dem angefochtenen Bescheid verwendet wurde, und führt dazu aus:

"Wann welche Umstände im betreffenden Abgabenverfahren dem Finanzamt erst nachträglich bekannt wurden, verschweigt die Begründung. Sie ist überdies irreführend, wenn dort von "war [...] wiederaufzunehmen" die Rede ist. Die Verfügung von Wiederaufnahmen liegt nämlich im Ermessen; die Ermessensübung ist zu begründen.

Der Bescheidadressat erfährt somit nicht,

- *ob ein neuer oder ein berichtigter Lohnzettel Grund für die Wiederaufnahme ist,*
- *welcher Arbeitgeber gemeint ist,*
- *ob Transferleistungen (und wenn ja, welche) oder deren Änderung nachträglich bekannt wurden,*
- *wann die maßgebenden Umstände dem Finanzamt bekannt wurden, oder*
- *die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände und Überlegungen.*

Dass eine solche Standardbegründung (Multiple Choice) keine Begründung iSd. § 93 Abs. 3 lit. a BAO ist, steht außer Zweifel."

Unter 4.1. des Artikels "Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO)" führt Ritz weiter aus:

"In der Begründung der Verfügung der Wiederaufnahme eines Verfahrens sind die Wiederaufnahmegründe anzuführen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe ist im Rechtsmittelverfahren nicht "nachholbar", dies auch nicht in einer Beschwerdeverentscheidung.

Bei einer amtswegigen Wiederaufnahme wird die Identität der "Sache" iSd. § 263 Abs. 1 und § 279 Abs. 1 BAO, über die im angefochtenen Bescheid 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.

Die Rechtsmittelbehörde kann sich bei der Erledigung gegen die Wiederaufnahme gerichteter Rechtsmittel auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Wiederaufnahmegründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme aus anderen Gründen zulässig wäre.

Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, so ist der angefochtene Bescheid im Beschwerdeverfahren ersatzlos aufzuheben, was auch bereits durch Beschwerdevorentscheidung erfolgen kann.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die "Sache", über die das BFG gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltselemente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, so muss das BFG den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufheben."

Somit war der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2016 stattzugeben und der Bescheid aufzuheben.

II. neuer Sachbescheid

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

§ 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 eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären."

Das bedeutet, dass das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat, wenn der Wiederaufnahmsbescheid (insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren) aufgehoben wird. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem

Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar⁷, § 307, Rz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Die Gegenstandsloserklärung der Bescheidbeschwerde liegt nicht im Ermessen (zB *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit, 219; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2014, 103; BFG 26.5.2014, RV/5101170/2012).

Sie hat (durch die Abgabenbehörde) mit Beschwerde vorentscheidung bzw. (durch das Verwaltungsgericht) mit Beschluss zu erfolgen. Solche Gegenstandsloserklärungen sind mit Vorlageantrag (§ 264) bzw. mit Revision beim VwGH oder mit Beschwerde beim VfGH anfechtbar (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar⁷, § 261, Rz 6).

Somit war die gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Zur Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 9. Februar 2022