

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Buchner-Viertl in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. und 13. Dezember 2019 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2013 bis 2015 sowie betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 bis 2015, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*,

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

II. beschlossen:

Die Beschwerden gegen die (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 werden gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

Im gegenständlichen Fall erließ das Finanzamt (kurz: FA) ursprünglich am 20.06.2014 den Einkommensteuerbescheid 2013, am 12.05.2015 den Einkommensteuerbescheid 2014 und am 04.05.2016 den Einkommensteuerbescheid 2015 gegenüber dem Beschwerdeführer (kurz: Bf).

Mit Bescheiden vom 12. und 13.12.2019 hat das FA das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2015 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Im Wiederaufnahmebescheid 2013 wurde begründend Folgendes ausgeführt:

2013:

*„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs 1 Bundesabgabenordnung wiederaufgenommen, 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.*

*Im Rahmen einer steuerlichen Prüfung beim Bundesministerium für Landesverteidigung wurde festgestellt, dass bei pensionierten Bundesheerbediensteten die Vorteile aus dem Dienstverhältnis (Dienstwohnungen) nicht in der richtigen Höhe angesetzt wurden. Der nunmehr vorliegende Lohnzettel vom Bundesministerium für Landesverteidigung stellt neue Tatsachen und Beweismittel dar.“*

Die Wiederaufnahmebescheide 2014 und 2015 enthalten ebenfalls die zuvor zitierte Begründung (in umgekehrter Reihenfolge). Dieser Begründung wurde aber ein zusätzlicher Absatz vorangestellt:

*„Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer (dies gilt auch für Pensionisten) Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung, ist als monatlicher Quadratmeterwert der Richtwert laut Sachbezugswertverordnung anzusetzen, wobei Kostenbeiträge des Arbeitnehmers diesen Sachbezug vermindern. Dieser Wert stellt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar und erhöhte daher Ihre zu versteuernden Einkünfte.“*

....

In den jeweiligen Sachbescheiden wird der mit den Worten *„Stellt der Arbeitgeber...“* beginnende Absatz (nochmals) wiedergegeben und diesem in den Einkommensteuerbescheiden 2014 und 2015 noch der mit den Worten *„Im Rahmen der steuerlichen Prüfung...“* beginnende Absatz unverändert angefügt.

Mit drei Schriftsätzen, jeweils vom 23.12.2019 brachte der Bf gegen sämtliche Bescheide Beschwerde ein, welche im September 2020 mit abweisenden Beschwerdevorentscheidungen vom FA erledigt wurden. Darin wurde hinsichtlich der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide begründend wiederum festgehalten, dass die nunmehr vorliegenden (berichtigten) Lohnzettel vom Bundesministerium für Landesverteidigung neue Tatsachen oder Beweismittel darstellen und dazu berechtigen würden, eine Wiederaufnahme zu veranlassen.

Die abweisenden Beschwerdeentscheidungen hatte drei Vorlageanträge des Bf, jeweils vom 29.09.2020 zur Folge.

Mit Bericht vom 03.03.2022 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) zur Entscheidung vor, hielt darin unter dem Titel „Sachverhalt“ ua fest, dass es berichtigte Lohnzettel vom Bundesministerium für Landesverteidigung als neue Tatsachen und Beweismittel gewertet habe, und vertrat nach umfassenden Rechtsausführungen die Ansicht, dass die Wiederaufnahmebescheide 2013 bis 2015 sowie die Einkommensteuerbescheide 203 bis 2015 aufzuheben seien, da die Wiederaufnahmebescheide lediglich standardisierte Begründungen enthalten würden, die keine Sachverhaltsdarstellung des gegenständlichen Beschwerdefalles aufweisen würden; konkrete Feststellungen oder belegmäßige Nachweise eines für die Wiederaufnahmeverfahren erforderlichen neu hervorgekommenen Sachverhaltes sowie die rechnerische Darstellung etwa neu hervorgekommener steuerpflichtiger Bezüge durch das FA würden fehlen.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens**

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO 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.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen oder Beweismittel, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova procreta) sind keine Wiederaufnahmegründe. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist dabei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. (Vgl Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 303, 30f, VwGH 20.11.1997, 96/15/0221, VwGH 23.09.1997, 93/14/0065).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides. Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so

ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. (Vgl Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 307 Rz 2).

Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des VwGH die Rechtsmittelbehörde bzw das BFG bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittel auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie bzw es hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. „Neue“ Wiederaufnahmegründe können (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Beschwerdevereentscheidung oder mit Erkenntnis des BFG) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerdevereentscheidung nicht nachholbar. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes. (Vgl Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 307 Rz 2f, mit weiteren Nachweisen, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104, VwGH 06.07.1990, 88/17/0059, VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Die Anforderungen an die Begründung einer Wiederaufnahme sind restriktiv. Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. (Vgl VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104, VwGH 30.09.1987, 87/13/0006).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das BFG gemäß § 279 Abs 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom FA herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das FA als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Aufgabe des BFG bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein FA ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom FA gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom FA angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das FA die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das BFG den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des FA ersatzlos aufheben. (Vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030).

Laut Rechtsprechung des BFG ist ein zum Zeitpunkt des Ergehens des jeweiligen Erstbescheides noch nicht existenter (sondern erst später ausgefertigter) Lohnzettel kein neu

hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs 1 BAO (nova reperta), sondern ein nachträglich entstandenes Beweismittel (nova producta), das für sich alleine eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigt. Nicht die Übermittlung neuer Lohnzettel als solche, sondern gegebenenfalls erst eine diesen Lohnzetteln zugrundliegende Tatsache könnte eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen. Ein bloßer Verweis auf die berichtigten Lohnzettel (auch in Zusammenschau mit den Sachbescheiden) ist kein hinreichender Wiederaufnahmegrund. (Vgl BFG 09.02.2022, RV/2100192/2018, BFG 31.08.2021, RV/6100493/2020 u.v.m)

Im gegenständlichen Fall wird in den im Jahr 2019 ergangenen Wiederaufnahmebescheiden jeweils unmissverständlich der „nunmehr vorliegende Lohnzettel“ als neue Tatsache und Beweismittel angeführt. Das Heranziehen der „nunmehr“ vorliegenden Lohnzettel als Wiederaufnahmegrund wird in den Beschwerdevereentscheidungen und im Vorlagebericht nochmals bestätigt. Es wurde somit zweifellos in den Wiederaufnahmebescheiden 2013 bis 2015 ein „nunmehr vorliegender Lohnzettel“ als Wiederaufnahmegrund herangezogen. (Vgl Verfahrensgang)

Das dabei jeweils verwendete Wort „nunmehr“ spricht eindeutig dafür, dass diese als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Lohnzettel erst im Jahr 2019 erstellt wurden. Diese Lohnzettel wurden somit nach Ergehen der Erstbescheide in den Jahren 2014, 2015 und 2016 ausgestellt. Es handelt es sich also insoweit nicht um neu hervorgekommene Beweismittel (nova reperta), sondern um später entstandene Beweismittel (nova producta). Diese Lohnzettel können daher für sich alleine eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigen.

Als Grund für die neu ausgestellten Lohnzettel ist aus der Begründung der Wiederaufnahmebescheide eine (angeblich) beim Bundesministerium für Landesverteidigung durchgeführte GPLA-Prüfung entnehmbar und eine (angeblich) dort getroffene Feststellung, dass bei pensionierten Bundesheerbediensteten die Vorteile aus dem Dienstverhältnis (Dienstwohnungen) nicht in richtiger Höhe festgesetzt worden seien. Es wurde in den Bescheidbegründungen aber weder festgehalten, welches Finanzamt beim Arbeitgeber eine GPLA-Prüfung durchgeführt habe, welcher Zeitraum davon betroffen gewesen sei, wann mit der angesprochenen GPLA-Prüfung begonnen worden sei und in welchem Stadium sich diese Prüfung befunden habe und ob bzw welche Feststellungen im Zusammenhang mit Vorteilen aus dem Dienstverhältnis (Dienstwohnungen) getroffen worden seien, die tatsächlich den Bf betroffen hätten (ein Prüfungsbericht wird nicht erwähnt), und wie die Höhe der in den Lohnzetteln angesetzten Zuflüsse betraglich ermittelt wurden. Ein bloßer Hinweis auf eine (angeblich) beim Arbeitgeber durchgeführte Prüfung stellt mangels entsprechender Konkretisierung des prüfenden Finanzamtes, des Prüfungsgegenstandes, des zeitlichen Prüfungsverlaufes, der Prüfungsinhalte bzw Prüfungsergebnisse (welche Tatumstände sind im Zuge der Prüfung ans Licht gekommen, welche Beweismittel neu hervorgekommen, welche

Tatumstände und welche Beweismittel betrafen den Bf) keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar. Der allgemeine Hinweis auf eine durchgeführte GPLA Prüfung gibt somit letztlich keinen Aufschluss über den gegenständlichen Beschwerdefall.

Der in den Bescheidbegründungen der Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer 2013 bis 2015 zusätzlich enthaltenen Absatz, welcher offensichtlich standardisiert und ohne Bezugnahme auf den Bf mehrere Möglichkeiten eines Wiederaufnahmegrundes (berichtigter oder neu übermittelter Lohnzettel, eine (geänderte) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe) aufzählt, lässt die für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme notwendige Bestimmtheit des Wiederaufnahmegrundes ebenfalls vermissen. (Vgl Ritz, Rechtsschutz bei Begründungsmängel, - Welche Mängel sind sanierbar? In SWK 12/2019, 602).

In den Begründungen der Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer 2013 bis 2015 wird jeweils auch auf die nähere Begründung im neu erlassenen Sachbescheid verwiesen. In den neuen Sachbescheiden findet sich jedoch nur eine (teilweise) Wiederholung der Begründung der Wiederaufnahmebescheide bzw bloße Rechtsausführungen. Die Mangelhaftigkeit der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde dadurch nicht beseitigt.

Die in den Wiederaufnahmebescheiden 2014 und 2015 als zusätzliche Begründung erfolgten Ausführungen zum Thema „Wohnraum“ und „Sachbezug“ stellen reine Rechtsausführungen dar.

Es ist somit aufgrund der Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden nicht möglich, die Gründe für die Ausstellung der neuen Lohnzettel nachzuvollziehen. Feststellungen hinsichtlich der den Bf konkret betreffenden näheren Tatumstände und der zeitlichen Abfolge des Bekanntwerdens allfälliger neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel sowie über die rechnerische Darstellung etwa neu hervorgekommener steuerpflichtiger Bezüge durch das FA fehlen.

Das BFG kommt daher zu dem Ergebnis, dass das FA die die Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht dem zwingenden Erfordernis der Angabe des konkreten Wiederaufnahmegrundes nachgekommen ist.

Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2013 bis 2015 ist daher stattzugeben und diese Bescheide aufzuheben.

## **2. (wiederaufgenommene) Einkommensteuerbescheide**

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 gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

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

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. (Vgl Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 707 Rz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Die gegen die (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 gerichtete Beschwerde ist gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

### **3. Revision**

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss 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. (Art 133 Abs 4 und 9 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg, am 11. März 2022