

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die Steuerberatungs-GmbH, über die Beschwerde vom 18. Februar 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 24. Jänner 2019 und 25. Jänner 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014, Steuernummer abc, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Der am Tag X verstorbene, in Österreich ansässig gewesene Abgabepflichtige erzielte als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit den beim Finanzamt F (am 17. Mai 2013, 25. Februar 2015 und 24. November 2015) elektronisch eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2012, 2013 und 2014 erklärte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht. Dabei handelte es sich um Pensionsbezüge aus Italien, die dem Finanzamt F

elektronisch über die Datenschiene der Sozialversicherung übermittelt wurden (Lohnausweise/Lohnbescheinigungen; Formular L 17).

Darüber hinaus erklärte der Abgabepflichtige unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Abzug allfälliger Werbungskosten (KZ 493) von 17.423,85 € (im Jahr 2012), 17.600,26 € (im Jahr 2013) und 17.597,98 € (im Jahr 2014).

2. Das Finanzamt F erließ am 22. Mai 2013, 18. März 2015 und 27. November 2015 Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012, 2013 und 2014, mit denen der Abgabepflichtige antrags- und erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt wurde. Die Einkommensteuer wurde festgesetzt mit 7.929,00 € (für das Jahr 2012), 7.731,00 € (für das Jahr 2013) und 8.249,00 € (für das Jahr 2014).

3. Mit Ergänzungsersuchen vom 21. August 2017 betreffend die „*Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2012-2014*“ ersuchte das Finanzamt F den Abgabepflichtigen, die deutschen Rentenbescheide für diese Jahre vorzulegen. Weiters sollte er zur „*Firmenrente*“ der Y-AG Ausdrücke der elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für die Jahre 2012 bis 2014 vorlegen.

Mit Anbringen vom 3. Oktober 2017 stellte die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen den Antrag auf Erstreckung der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 21. August 2017. Im Moment könnten nur die deutschen Rentenbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 übermittelt werden. Die Unterlagen zur „*Firmenrente*“ der Y-AG für die Jahre 2012 bis 2014 seien trotz mehrfacher Urgenz noch nicht verfügbar.

Mit elektronisch eingereichtem Antwortschreiben vom 4. Oktober 2017 übermittelte die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen dem Finanzamt F die Rentenbescheide der Deutschen Rentenversicherung Bund, die sich auf die Rentenanpassungen zur Altersrente des Abgabepflichtigen Nr. 111 zum 1. Juli 2011, 1. Juli 2012, 1. Juli 2013 und 1. Juli 2014 bezogen und die monatliche Bruttorente, die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung sowie die sich daraus ergebende laufende monatliche Zahlung auswiesen. Überdies wurden die Steuerbescheinigungen für die Jahre 2012 und 2013 sowie der Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung für das Jahr 2014 der deutschen Y-AG, Ort 1, übermittelt, wonach an den Abgabepflichtigen zu Versicherungsnummer 222 „*Versorgungsbezüge*“ nach Abzug der Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung ausbezahlt wurden. Steuern wurden in Deutschland für diese „*Versorgungsbezüge*“ nicht abgeführt. Auf der Grundlage dieser Unterlagen (und in Abstimmung mit den Bankauszügen) reichte die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen gleichzeitig auch eine „*Zusammenstellung der Überweisungsbeträge*“ wie folgt ein:

	2012	2013	2014

Deutsche Rentenversicherung Bund	10.981,92 €	11.102,10 €	11.208,78 €
Y-AG	7.782,81 €	7.846,72 €	6.501,58 €

4. Am 25. Jänner 2018 erließ das Finanzamt F - nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014. Die Wiederaufnahmsbescheide wurden wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Die Begründung zu den Sachbescheiden vom 25. Jänner 2018 lautete wie folgt:

„Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.

Dem Bescheid wurden die von Ihnen bekanntgegebenen Einkünfte zugrunde gelegt.“

Die Wiederaufnahms- und Sachbescheide vom 25. Jänner 2018 sind rechtskräftig geworden.

5. Am 11. Oktober 2018 stellte der Abgabepflichtige durch seine ausgewiesene steuerliche Vertretung den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Bescheide vom 25. Jänner 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014, da die Wiederaufnahme unbegründet erfolgt sei. Nach der Rechtsprechung seien die Wiederaufnahmsgründe in der Bescheidebegründung anzuführen. Weiters habe die Bescheidebegründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten. Während eine in einem Wiederaufnahmsbescheid fehlende Ermessensbegründung keinen wesentlichen Verfahrensmangel darstelle und von der „Berufungsbehörde“ nachgeholt werden könne, sei das Fehlen der Wiederaufnahmsgründe in der Beschwerdeentscheidung nicht sanierbar.

Es sei Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien. Bei der Begründung der Wiederaufnahme des Finanzamtes F handle es sich lediglich um eine (standardmäßige) Wiedergabe des Gesetzestextes bzw. den Hinweis auf die behördlichen Ermittlungen. Weder aus der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides noch aus der Begründung des Sachbescheides lasse sich erkennen, welche „neuen Tatsachen“ für die Abänderung maßgebend gewesen seien.

6. Am 12. Dezember 2018 erließ das Finanzamt F einen Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO, mit dem der Bescheid vom 25. Jänner 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 aufgehoben wurde. Dieser Aufhebungsbescheid wurde dem Abgabepflichtigen am 15. Dezember 2018 durch Hinterlegung wirksam zugestellt.

Am 24. Jänner 2019 erließ das Finanzamt F weiters einen Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO, mit dem die Bescheide vom 25. Jänner 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2013 und 2014 aufgehoben wurden. Dieser Aufhebungsbescheid wurde dem Abgabepflichtigen am 29. Jänner 2019 wirksam zugestellt.

Die beiden Aufhebungsbescheide wurden damit begründet, dass dem Spruch der Wiederaufnahmsbescheide nicht eindeutig zu entnehmen sei, welcher der drei in Betracht kommenden Tatbestände des § 303 Abs. 1 BAO zur Anwendung gelangt sei. Insoweit sei der Spruch der Wiederaufnahmsbescheide fehlerhaft und mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Eine Ergänzung des Spruches der Wiederaufnahmsbescheide um den herangezogenen Wiederaufnahmestatbestand komme indes nicht in Betracht.

Die beiden Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO sind rechtskräftig geworden.

7. Am 24. Jänner 2019 erließ das Finanzamt F - nach neuerlicher Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 22. Mai 2013 abgeschlossenen Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen - einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012. Der Wiederaufnahms- und Sachbescheid vom 24. Jänner 2019 wurden dem Abgabepflichtigen am 28. Jänner 2019 wirksam zugestellt.

Am 25. Jänner 2019 erließ das Finanzamt F - nach neuerlicher Wiederaufnahme der mit Bescheiden vom 18. März 2015 und 27. November 2015 abgeschlossenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 und 2014. Die Wiederaufnahms- und Sachbescheide vom 25. Jänner 2019 wurden dem Abgabepflichtigen am 29. Jänner 2019 wirksam zugestellt.

Die Wiederaufnahmsbescheide wurden wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, da aufgrund des Vorhaltverfahrens vom 21.8.2017 und der nach mehrmaliger Verlängerung der Antwortfrist am 18.1.2017 eingereichten Unterlagen des Steuerberaters dem Finanzamt bekannt wurde (neue Tatsachen), dass aus Deutschland nicht nur die gesetzliche Sozialversicherungsrente (progressionspflichtig), sondern auch eine Privatpension bezogen wird, die nach DBA Österreich-Deutschland in Österreich der Besteuerung unterliegt.“

In der Begründung zu den Sachbescheiden vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 führte das Finanzamt F aus, dass die Auslandseinkünfte aufgrund des Vorhalteverfahrens und der eingereichten Unterlagen der steuerlichen Vertretung wie folgt angesetzt worden seien:

- ausländische „*Privatpension*“: 7.792,39 € (im Jahr 2012), 7.846,72 € (im Jahr 2013), 6.501,58 € (im Jahr 2014) -> in Österreich „*steuerpflichtig*“
- ausländische „*gesetzliche Pension*“: 10.981,92 € (im Jahr 2012), 11.102,10 € (im Jahr 2013), 11.208,78 € (im Jahr 2014) -> in Österreich „*progressionspflichtig*“

Mit den Sachbescheiden vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 wurde die Einkommensteuer festgesetzt mit 10.423,00 € (für das Jahr 2012; gegenüber 7.929,00 € lt. Erstbescheid vom 22. Mai 2013), 10.237,00 € (für das Jahr 2013; gegenüber 7.731,00 € lt. Erstbescheid vom 18. März 2015) und 10.240,00 € (für das Jahr 2014; gegenüber 8.249,00 € lt. Erstbescheid vom 27. November 2015).

8. Gegen die Bescheide vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 erhob der Abgabepflichtige durch seine ausgewiesene steuerliche Vertretung am 18. Februar 2019 fristgerecht Beschwerde, mit der er die ersatzlose Aufhebung dieser Wiederaufnahmsbescheide (Verfahrensbescheide) beantragte.

Es sei zwar grundsätzlich zulässig, dass vom Finanzamt nach Aufhebung eines Wiederaufnahmsbescheides neuerlich eine Wiederaufnahme verfügt werde. Allerdings dürfe die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens nur aus anderen Gründen verfügt werden als jenen, auf die sich die erste Wiederaufnahme gestützt habe.

Bei den nunmehr bekämpften Wiederaufnahmsbescheiden seien die Wiederaufnahmsgründe entsprechend konkretisiert worden. Auch wenn die Umstände in der ersten Wiederaufnahme nicht ausreichend dargelegt worden seien, hätten sie dennoch die „*Sache*“ der seinerzeitigen Wiederaufnahme gebildet und dürften somit nicht nochmals als Wiederaufnahmsgründe dienen. Das komme einer neuerlichen bescheidmäßigen Absprache in einer bereits entschiedenen Sache (res iudicata) gleich und verstoße gegen den allgemeinen Grundsatz „*ne bis in idem*“.

Der Verwaltungsgerichtshof habe dazu unmissverständlich festgehalten, dass auch mangelhaft ausgeführte Wiederaufnahmsgründe durchaus geeignet seien, den neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex des Verfahrens zu begrenzen, worauf bei nachfolgenden Wiederaufnahmen des Verfahrens Bedacht zu nehmen sei (Hinweis auf VwGH 20.7.1999, 97/13/0131). Dass Identität der Sache vorliege, ergebe sich daraus, dass die Wiederaufnahmsgründe lediglich entsprechend konkretisiert worden seien. Identität der Sache läge jedenfalls dann nicht vor, wenn dem im ersten Rechtsgang durchgeführten Verfahren nicht einmal ansatzweise entnommen werden könnte, dass das Finanzamt bei der Verfügung der Wiederaufnahme vom

Hervorkommen neuer Tatsachen ausgegangen wäre (Hinweis auf VwGH 30.11.1999, 94/14/0124).

9. Mit Beschwerdevereentscheidung vom 27. März 2019 wurde die Beschwerde vom 18. Februar 2019 gegen die Bescheide vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 vom Finanzamt F als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass durch die gemäß § 299 BAO erfolgte Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide vom 25. Jänner 2018 das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurückgetreten sei, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden habe. Damit lebten die Einkommensteuererstbescheide vom 22. Mai 2013, 18. März 2015 und 27. November 2015, mit denen die früheren Verfahren abgeschlossen worden seien, wieder auf. Im Beschwerdefall sei entscheidend, dass die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide nicht durch eine (meritorische) Beschwerdevereentscheidung verfügt worden sei, die eine gänzlich andere Wirkung zeige, als eine rein verfahrensrechtliche Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO. Durch eine in Rechtskraft erwachsene Aufhebung eines Wiederaufnahmsbescheides durch eine meritorische Beschwerdevereentscheidung liege eine „*res iudicata*“ vor, welche eine neuerliche Bescheiderlassung in derselben Sache verhindere. Demgegenüber liege im Beschwerdefall weder eine bereits entschiedene Sache noch eine Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung noch ein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmsgründen vor.

Weiters führte das Finanzamt F aus, dass zum Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuererstbescheide am 22. Mai 2013, 18. März 2015 und 27. November 2015 Tatsachen bereits existent gewesen seien, die jedoch erst durch das Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung vom 4. Oktober 2017 bekannt geworden seien. So sei die in Österreich steuerpflichtige ausländische „*Privatpension*“ der Y-AG von 7.792,39 € (im Jahr 2012), 7.846,72 € (im Jahr 2013) und 6.501,58 € (im Jahr 2014) erst mit diesem Antwortschreiben bekannt gegeben worden. Durch die Vorlage der Rentenbescheide der Deutschen Rentenversicherung Bund mit diesem Antwortschreiben sei auch die tatsächliche Höhe der ausländischen „*gesetzlichen Pension*“ (10.981,92 € im Jahr 2012, 11.102,10 € im Jahr 2013, 11.208,78 € im Jahr 2014) bekannt gegeben worden. Diese Faktoren hätten wesentliche Auswirkungen auf die Ermittlung der Durchschnittssteuersätze und in weiterer Folge auf die Abgabeberechnung gehabt.

In der Begründung zur Beschwerdevereentscheidung wurden vom Finanzamt F weiters die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen nachgeholt. Es entspreche der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben sei. Der Zweck des § 303 BAO liege im insgesamt richtigen Besteuerungsergebnis. Im Zuge der

Wiederaufnahme der Verfahren sei es aufgrund der von der steuerlichen Vertretung übermittelten Unterlagen zu Einkommensteuerfestsetzungen gekommen, die (gegenüber den Erstbescheiden) zu Nachforderungen von 2.494,00 € (im Jahr 2012), 2.506,00 € (im Jahr 2013) und 1.991,00 € (im Jahr 2014), insgesamt somit 6.991,00 €, geführt hätten. Dabei habe es sich keineswegs um geringfügige Auswirkungen gehandelt.

10. Am 9. April 2019 stellte der Abgabepflichtige durch seine ausgewiesene steuerliche Vertretung fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

11. Mit Vorlagebericht vom 2. Oktober 2019 legte das Finanzamt F die gegenständliche Beschwerde vom 18. Februar 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Infolge Verhinderung iSd § 9 Abs. 9 BFGG wurde die vorliegende Rechtssache durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Dezember 2020 umverteilt und dem unterzeichnenden Richter am 16. Dezember 2020 zur Erledigung zugeteilt.

12. Der vorstehende Sachverhalt (Verfahrensgang) ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt und ist unbestritten. Streit besteht darüber, ob das Finanzamt F mit den angefochtenen Bescheiden vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 neuerlich die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2012 bis 2014 verfügen durfte, insbesondere, ob im Hinblick auf die vorangegangenen (sodann gemäß § 299 Abs. 1 BAO wieder aufgehobenen) Wiederaufnahmsbescheide vom 25. Jänner 2018 eine bereits entschiedene Sache (res iudicata) vorgelegen ist.

II. Rechtslage

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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 BAO) 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.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

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

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

III. Erwägungen

1. § 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. § 299 Abs. 1 BAO betrifft nicht nur Abgabenbescheide, sondern alle Bescheidarten, wie etwa auch Verfügungen der Wiederaufnahme (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079).

Aufgrund des Aufhebungsantrages des Beschwerdeführers vom 11. Oktober 2018 hat das Finanzamt F die ursprünglichen Bescheide vom 25. Jänner 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben (vgl. die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO vom 12. Dezember 2018 und 24. Jänner 2019). § 299 Abs. 2 BAO sieht vor, dass mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden ist. Eine Verbindung nach § 299 Abs. 2 BAO setzt allerdings voraus, dass ein neuer Sachbescheid zu erlassen ist. Dies ist beispielsweise nicht der Fall, wenn die Aufhebung erfolgt wegen Rechtswidrigkeit eines Wiederaufnahmsbescheides, sei es, dass kein Wiederaufnahmsgrund bestand oder kein solcher Grund im Wiederaufnahmsbescheid genannt ist (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Rz 50). Bei der Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide vom 25. Jänner 2018 handelt es sich somit um eine ersatzlose Aufhebung. Dies wird auch vom Finanzamt F so gesehen (vgl. den letzten

Satz der Begründung der Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO vom 12. Dezember 2018 und 24. Jänner 2019).

2. Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Dabei macht es keinen Unterschied, ob der Wiederaufnahmsbescheid insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren oder etwa gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben wird (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 307 Rz 8; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 307 (Stand 1.1.2017, rdb.at) Anm 9). Entgegen der Ansicht des Finanzamtes F kann es demnach dahingestellt bleiben, ob die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides durch eine (meritorische) Beschwerdeentscheidung oder durch eine verfahrensrechtliche Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO verfügt wird; die Rechtswirkungen sind dieselben: Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353; VwGH 21.12.2012, 2010/17/0122), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (zB VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).

Mit der Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide vom 25. Jänner 2018 schieden die damit gemäß § 307 Abs. 1 BAO verbundenen Sachbescheide vom 25. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 aus dem Rechtsbestand aus, die Einkommensteuererstbescheide für diese Jahre vom 22. Mai 2013, 18. März 2015 und 27. November 2015 lebten wieder auf.

3. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid - wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen - wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl. etwa VwGH 20.7.1999, 97/13/0131; VwGH 12.9.2002, 98/15/0134; VwGH 26.1.2006, 2002/15/0076; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 24.10.2014, 2012/13/0102; VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061).

Die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide vom 25. Jänner 2018 hatte - wie dies auch vom Beschwerdeführer eingeräumt wurde - nicht zur Folge, dass das Finanzamt F nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 hätte verfügen dürfen. Allerdings darf die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens nur aus anderen Gründen verfügt werden als jenen, auf die sich der aufgehobene Bescheid gestützt hatte. Diesfalls liegt eine andere, keine entschiedene „Sache“ vor. Was „Sache“ ist,

orientiert sich am Wiederaufnahmsgrund (vgl. VwGH 20.7.1999, 97/13/0131; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327; vgl. auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2954).

4. Im Spruch eines die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides ist der maßgebliche Wiederaufnahmestatbestand anzuführen. Gegebenenfalls ist aber auch die Begründung als Auslegungsbehelf für den herangezogenen Wiederaufnahmestatbestand heranzuziehen (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 307 (Stand 1.1.2017, rdb.at) Anm 2; vgl. auch VwGH 21.6.1994, 91/14/0165).

In der Begründung der (ersten) Wiederaufnahmsbescheide vom 25. Jänner 2018 führte das Finanzamt F aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolgt sei, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Damit wurde unzweifelhaft der Wiederaufnahmestatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO angesprochen. Zu den neu hervorgekommenen Tatsachen verwies das Finanzamt F auf die Begründung der Sachbescheide, in der diese näher ausgeführt seien. In der Begründung zu den Sachbescheiden vom 25. Jänner 2018 wurde dazu festgehalten, dass den Sachbescheiden „*die von Ihnen bekanntgegebenen Einkünfte zugrunde gelegt*“ worden seien.

Damit bezog sich das Finanzamt F ganz offensichtlich auf die von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers mit Antwortschreiben vom 4. Oktober 2017, somit nach Abschluss der mit Bescheiden vom 22. Mai 2013, 18. März 2015 und 27. November 2015 abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren, für die Streitjahre bekannt gegebenen Einkünfte als Wiederaufnahmsgrund; andere Einkünfte wurden vom Beschwerdeführer nach Erlassung der Einkommensteuererstbescheide nicht bekannt gegeben.

Mit diesem Antwortschreiben vom 4. Oktober 2017 wurden dem Finanzamt F erstmals die Rentenbescheide der Deutschen Rentenversicherung Bund übermittelt, die die monatliche Bruttorente, die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung sowie die sich daraus ergebende laufende monatliche Zahlung auswiesen. Demnach bezog der Beschwerdeführer Einkünfte aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung von 10.981,92 € (im Jahr 2012), 11.102,10 € (im Jahr 2013) und 11.208,78 € (im Jahr 2014). Diese unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Auslandseinkünfte (vgl. Art. 18 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland) wurden in den Einkommensteuererstbescheiden demgegenüber für Zwecke des Progressionsvorbehaltes mit einem anderen, wesentlich höheren Betrag (wie er vom Beschwerdeführer lt. KZ 493 der Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2012, 2013 und 2014 erklärt wurde) erfasst. Mit dem Antwortschreiben vom 4. Oktober 2017 wurden dem Finanzamt F für die Jahre 2012 bis 2014 erstmals auch die Steuerbescheinigungen bzw. der Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung der deutschen Y-AG übermittelt. Damit ist dem Finanzamt F bekanntgegeben worden, dass dem Beschwerdeführer im Streitzeitraum regelmäßig wiederkehrende „*Versorgungsbezüge*“ nach Abzug der Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung von 7.792,39 € (im Jahr 2012), 7.846,72 € (im Jahr 2013)

und 6.501,58 € (im Jahr 2014) ausbezahlt wurden. Diese in Österreich steuerpflichtigen Auslandseinkünfte (vgl. Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland) wurden in den Einkommensteuererstbescheiden nicht als steuerpflichtig erfasst.

5. Wenngleich die Wiederaufnahmsgründe im Zuge der (ersten) Wiederaufnahme der Verfahren vom 25. Jänner 2018 durch den bloßen Verweis auf „*die von Ihnen bekanntgegebenen Einkünfte*“ nicht mit ausreichender Deutlichkeit dargelegt wurden, so ist nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes doch für alle Beteiligten eindeutig erkennbar gewesen, welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt F für die Wiederaufnahme der Verfahren herangezogen hat. Die wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt F als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hat, stehen ausreichend fest. So ergibt sich unmissverständlich, dass sich die (ersten) Wiederaufnahmsbescheide vom 25. Jänner 2018 auf die mit Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung vom 4. Oktober 2017 für die Streitjahre erstmals bekannt gegebenen Einkünfte als Wiederaufnahmsgrund (und damit die „*Sache*“) gestützt hatten.

6. In den nunmehr angefochtenen (zweiten) Wiederaufnahmsbescheiden vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 hat das Finanzamt F genau dieselben Wiederaufnahmsgründe (neu hervorgekommenen Tatsachen) für die Wiederaufnahme der Verfahren herangezogen, nämlich die mit Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung vom 4. Oktober 2017 für die Streitjahre erstmals bekannt gegebenen Einkünfte. So wurden die Wiederaufnahmsbescheide damit begründet, dass aufgrund des Ergänzungsersuchens vom 21. August 2017 und der sodann nach mehrmaliger Fristverlängerung am „18.1.2017“ (richtig wohl: 4. Oktober 2017) eingereichten Unterlagen der steuerlichen Vertretung dem Finanzamt F bekannt gegeben worden sei, dass „*aus Deutschland nicht nur die gesetzliche Sozialversicherungsrente (progressionspflichtig), sondern auch eine Privatpension bezogen wird, die nach DBA Österreich-Deutschland in Österreich der Besteuerung unterliegt*“. Dementsprechend führten die mit der Wiederaufnahme verbundenen neuen Sachbescheide vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 auch zu keinen anderen Einkommensteuerfestsetzungen als die gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Sachbescheide vom 25. Jänner 2018.

In den (ersten) Wiederaufnahmsbescheiden vom 25. Jänner 2018 und den (zweiten) Wiederaufnahmsbescheiden vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 hat das Finanzamt F ein und denselben Sachverhalt als Wiederaufnahmsgrund gewertet, nämlich die mit Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung vom 4. Oktober 2017 für die Streitjahre erstmals bekannt gegebenen Einkünfte. Die neuerliche Wiederaufnahme der Verfahren wurde aus denselben Gründen verfügt wie jenen, auf die sich die aufgehobenen Wiederaufnahmsbescheide gestützt hatten. Mit den nunmehr angefochtenen (zweiten) Wiederaufnahmsbescheiden wurde lediglich eine entsprechende Konkretisierung der Wiederaufnahmsgründe vorgenommen. Damit liegt aber Identität der Sache und somit eine bereits „*entschiedene Sache*“ vor (vgl. nochmals VwGH 20.7.1999, 97/13/0131; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327; Stoll, BAO-

Kommentar, 2954). Wenn auch die in den ersten Wiederaufnahmeverfahren herangezogenen Umstände - wie auch vom Beschwerdeführer in der Beschwerde vom 18. Februar 2019 ausgeführt wurde - „*nicht ausreichend dargelegt*“ wurden, bildeten sie dennoch die Sache der seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahren und durften somit nicht nochmals als Wiederaufnahmsgründe dienen (VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

In diesem Zusammenhang ist ergänzend festzuhalten, dass auch eine - allenfalls auch erst im Beschwerdeverfahren erfolgte - Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung der (ersten) Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmsgründe dargestellt hätte (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; VwGH 20.7.1999, 97/13/0131; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005; VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067; VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Das Bundesfinanzgericht hätte - im Beschwerdefall bei einer amtswegigen Wiederaufnahme - ausgehend von dem im angefochtenen Bescheid gebrauchten Wiederaufnahmsgrund bei mangelhaften Ausführungen die erforderlichen Ergänzungen vorzunehmen gehabt (vgl. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062; VwGH 19.12.2012, 2009/13/0226). Dem Verwaltungsgerichtshof zufolge sind demnach auch mangelhaft ausgeführte Wiederaufnahmsgründe geeignet, den neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex zu begrenzen, worauf bei nachfolgenden Wiederaufnahmen des Verfahrens Bedacht zu nehmen ist.

7. Der Beschwerde vom 18. Februar 2019 gegen die Bescheide vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 ist gemäß § 279 BAO Folge zu geben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Hat die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide Erfolg, scheiden auch die - nicht angefochtenen - neuen Sachbescheide vom 24. bzw. 25. Jänner 2019 aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 24.1.1990, 86/13/0146; VwGH 8.6.1994, 93/13/0306; VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353). Damit leben die Einkommensteuererstbescheide vom 22. Mai 2013, 18. März 2015 und 27. November 2015 gemäß § 307 Abs. 3 BAO wieder auf.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Bei der Frage, ob im Hinblick auf die ersten (sodann gemäß § 299 Abs. 1 BAO wieder aufgehobenen) Wiederaufnahmsbescheide eine bereits entschiedene Sache (res iudicata) bei Erlassung der zweiten (hier angefochtenen) Wiederaufnahmsbescheide vorgelegen ist, konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Im Übrigen hing die Entscheidung von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen (Abklärung der konkret herangezogenen Wiederaufnahmsgründe) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 18. Juli 2022