

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Richter1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8. Dezember 2023 gegen die zu Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 20. November 2023 betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2022
- Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (BF) ***Bf1*** ist unter der Steuernummer ***BF1StNr1*** beim Finanzamt Österreich (belangte Behörde) veranlagt.

Nach Durchführung einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung setzte die belangte Behörde mit Bescheid vom 14.7.2023 die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für 2022 fest, wobei sich hierbei eine Gutschrift iHv € 484,00 ergab.

Mit Bescheid vom 20.11.2023 verfügte die belangte Behörde gem. § 303 Abs 1 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2022 und erließ am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid, nach dem sich nur mehr eine Gutschrift von

€ 53,00 ergab, was zum bisherigen Einkommensteuerbescheid eine Nachforderung iHv € 431,00 bedeutete.

Am 8.12.2023 erhob der BF gegen den Wiederaufnahme- und den neuen Sachbescheid vom 20.11.2023 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde.

Am 30.1.2024 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdevereentscheidung betreffend den Sachbescheid, mit dem sie die Beschwerde als unbegründet abwies.

Am 16.2.2024 stellte der BF fristgerecht einen Vorlageantrag.

Am 7.8.2024 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung übermittelt.

Nach Vorhalt des BFG vom 12.8.2024 erließ die belangte Behörde am 13.8.2024 eine Beschwerdevereentscheidung zur Wiederaufnahme, mit der die Beschwerde abgewiesen wurde. Fristgerecht stellte der BF am 12.9.2024 diesbezüglich einen Vorlageantrag.

Der BF stützt seine Beschwerde im Wesentlichen darauf, dass keine Wiederaufnahmsgründe vorlägen. Einerseits sei die Wiederaufnahme durch die Behörde nicht ausreichend begründet worden, andererseits lägen gar keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vor. Weiters habe die Behörde die Ermessensentscheidung nicht begründet, sowie den Grundsatz von Treu- und Glauben nicht beachtet. Da der ursprüngliche Bescheid im Rahmen der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung ergangen sei, sei ihm diesbezüglich kein Verschulden vorzuwerfen. Zudem macht er diverse Verfahrensfehler geltend, insbesondere eine falsche Reihenfolge bei der Erlassung der Beschwerdevereentscheidungen und eine Verletzung des Parteiengenhörs, da ihm vor Festsetzung der Abgabe keine Gelegenheit zur Stellungnahme geboten worden sei.

Im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid begründete die belangte Behörde die Wiederaufnahme mit folgenden Änderungen:

- Ein Lohnzettel sei berichtigt oder neu übermittelt worden
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen, wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe, sei berichtigt oder neu übermittelt worden

Zur näheren Begründung wurde auf den Einkommensteuerbescheid verwiesen, in dem ausgeführt wurde, die pensionsauszahlende Stelle bzw. der Arbeitgeber habe nachträglich die Auszahlung einer außerordentlichen Einmalzahlung bekanntgegeben. Hierbei handle es sich um eine neu hervorgekommene Tatsache. Ein Anspruch auf den Teuerungsabsetzbetrag in Höhe von € 500,00 stehe nur zu, wenn keine außerordentliche Einmalzahlung erhalten worden

sei. Daher sei der Einkommensteuerbescheid hinsichtlich des bisher berücksichtigten Teuerungsabsetzbetrag zu korrigieren.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 13.8.2024 zur Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid führte die belangte Behörde ergänzend aus, die Auszahlung der außerordentlichen Einmalzahlung sei mit Lohnzettel vom 11.8.2023 bekanntgegeben worden und im ursprünglichen Lohnzettel vom 9.6.2023 nicht enthalten gewesen.

Die Ermessensübung begründete sie mit dem Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit. Zudem seien Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen seien, um eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF hat im Jahr 2022 lediglich Pensionsbezüge erhalten.

Im Rahmen seines Pensionsbezuges hat der BF im Jahr 2022 eine außerordentliche Einmalzahlung erhalten.

Von der pensionsauszahlenden Stelle, dem BVAEB Pensionsservice, wurde zunächst am 9.6.2023 ein Lohnzettel übermittelt, auf dem der Punkt „Außerordentliche Einmalzahlung“ mit „nein“ markiert war.

Mit Bescheid vom 14.7.2023 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für 2022 fest.

Am 11.8.2023 übermittelte das BVAEB Pensionsservice einen korrigierten Lohnzettel, auf dem sämtliche Werte mit dem ursprünglichen Lohnzettel übereinstimmten. Lediglich der Punkt „Außerordentliche Einmalzahlung“ war dort mit „ja“ markiert.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Gerichtsakt erliegenden Unterlagen, insbesondere den Lohnzetteln vom 9.6.2023 (OZ 7) und vom 11.8.2023 (OZ 8).

Zur Behauptung des BF, es sei keine Änderung der Lohnzettel erkennbar, sondern seien diese ident, ist auszuführen, dass dieser sich auf die Werte bezieht, die in den Einkommensteuerbescheiden unter dem Punkt „Lohnzettel und Meldungen“ angeführt sind. In den Einkommensteuerbescheiden sind jedoch nicht die vollständigen Lohnzettel enthalten, sondern wird dort lediglich bekanntgegeben, welche steuerpflichtigen Bezüge aus den übermittelten Lohnzetteln für den Einkommensteuerbescheid berücksichtigt wurden. Daher ist dort, wie vom BF richtig bemerkt, kein Unterschied zu erkennen, was aber daran liegt, dass hier lediglich einen Auszug aus den zugrundeliegenden Lohnzetteln wiedergegeben wird.

Die tatsächliche Auszahlung der fraglichen Einmalzahlung wurde vom BF nicht bestritten, zudem gibt es auch sonst keinen Hinweis darauf, dass die Angaben im korrigierten Lohnzettel fehlerhaft wären, weshalb darauf geschlossen wird, dass der BF die Einmalzahlung tatsächlich erhalten hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Wiederaufnahme:

Nach **§ 303 Abs 1 lit b BAO** kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Bei einer Wiederaufnahme von Amts wegen ist für die Beurteilung der Frage, ob ein Beweismittel oder eine Tatsache neu hervorgekommen ist, auf den Kenntnisstand der abgabenfestsetzenden Stelle abzustellen (vgl. VwGH 15.3.2024, Ra 2023/15/0079). Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen bestimmt die Behörde, welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe herangezogen werden (VwGH 9.7.2024, 2023/13/0142 mwN).

Zur Auslegung eines unklaren Spruchs kann auch die Begründung herangezogen werden (vgl. VwGH 3.6.1992, 92/13/0127 mwN), wobei das Finanzamt zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf andere Dokumente verweisen kann (VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142 mwN). Die Begründung eines Bescheides kann auch gesondert ergehen (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0171).

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 Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde. 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 wiederaufgenommen 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 (VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142 mwN).

Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung stellt dabei kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142 mwN)

Im gegenständlichen Fall ist aus dem Spruch des Wiederaufnahmebescheides in Zusammenschau mit der gesonderten Begründung im Sachbescheid, auf die im Wiederaufnahmebescheid verwiesen wurde, erkennbar, dass die Behörde die Wiederaufnahme nicht bloß auf das neu hervorgekommene Beweismittel des Lohnzettels stützt, welches für sich alleine lediglich als nova producta anzusehen wäre (vgl. BFG 31.8.2021, RV/6100583/2020 ua.), sondern dazu auch eine neu hervorgekommene Tatsache, nämlich den Umstand, dass dem BF eine außerordentliche Einmalzahlung zugeflossen ist, als Wiederaufnahmegrund heranzieht. Im gegenständlichen Fall hat die Tatsache, dass dem BF im Jahr 2022 eine Einmalzahlung zugeflossen ist, bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides am 14.7.2023 bestanden, war der belangten Behörde jedoch unbekannt, da im übermittelten Lohnzettel vom 9.6.2023 dieser Umstand nicht enthalten war bzw. sogar verneint wurde. Erst mit dem neu übermittelten bzw. korrigierten Lohnzettel vom 11.8.2023 wurde diese Tatsache sodann der belangten Behörde bekannt, weshalb darin eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO zu sehen ist (vgl. VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066). Da dieser Grund bereits im ursprünglichen Bescheid angeführt war, kann er auch im Verfahren vor dem BFG herangezogen werden.

Da Argument des BF, im Rahmen der Programmierung musste die Möglichkeit einer Doppelberücksichtigung bekannt gewesen sein, weshalb keine neue Tatsache vorliege, geht schon deshalb ins Leere, da der Behörde der konkrete Sachverhalt soweit bekannt sein hätte müssen, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion schon in diesem (ursprünglichen) Verfahren zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung

hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabefestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009 mwN).

Selbst bei Bedachtnahme der bloßen Möglichkeit einer Doppelberücksichtigung hätte die belangte Behörde jedoch nicht zu einem richtigen Ergebnis kommen können, da ja das konkrete, rechtserhebliche Sachverhaltselement, nämlich der Umstand, dass konkret dem BF eine außerordentliche Einmalzahlung zugeflossen ist, der Behörde nicht bekannt war. Aufgrund des damals vorliegenden Lohnzettels gab es nicht einmal eine Veranlassung, diesen Umstand genauer zu überprüfen, wobei selbst ein Fehler bei der Sachverhaltsermittlung kein Ausschlussgrund für eine Wiederaufnahme darstellen würde (vgl. VwGH 20.5.2022, Ra 2022/15/0034 mwN).

Da die Kenntnis dieser Tatsache einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte, weil eine Einmalzahlung den Teuerungsabsetzbetrag ausschließt (siehe dazu unten) ist somit grundsätzlich die Möglichkeit einer Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit b BAO gegeben.

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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.

Bei der Ermessensübung ist primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen (VwGH 26.5.2023, Ra 2022/15/0090).

Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ist gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285).

Nachdem im gegenständlichen Fall dem BF eine steuerliche Begünstigung doppelt zugekommen ist, obwohl sie jedem Steuerpflichtigen lediglich einmal zusteht, ist hier aufgrund des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung das gesetzlich vorgesehene Ergebnis herbeizuführen und somit der Rechtsrichtigkeit jedenfalls der Vorrang vor der Billigkeit zu geben.

Die den BF treffende Steuerlast beträgt insgesamt gerundet € 2.115,00. Eine geringfügige Steuerauswirkung liegt bei einer Nachforderung von € 431,00, also knapp 20 % der Steuerlast,

weder absolut, noch relativ betrachtet vor. Auch der VwGH ist bereits bei geringeren Nachforderungen von insgesamt ÖS 3.500,00 (umgerechnet ca. € 254,00) nicht mehr von einer Geringfügigkeit ausgegangen (vgl. VwGH 28.11.2002, 98/13/0143).

Ein behördliches Verschulden schließt zwar die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus, ist aber unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 9.11.1988, 87/13/0096). Wenn der BF vermeint, der Behörde sei ein Verschulden an der falschen Erlassung des ursprünglichen Bescheides zuzurechnen, ist dem zu entgegen, dass die gegenständliche Doppelberücksichtigung auf einer fehlerhaften Übermittlung eines Lohnzettels beruht und daher der belangten Behörde diesbezüglich kein Verschulden unterstellt werden kann. Auch sonst ist kein Verschulden der belangten Behörde erkennbar.

Der BF hat unter Anführung einer Information zum Teuerungsabsetzbetrag auf Treu und Glauben verwiesen, ein Grundsatz, der im Rahmen von Billigkeitserwägungen herangezogen werden kann.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007).

Der BF beruft sich auf eine allgemeine Information, aus der sich grundsätzlich keine Wirkung von Treu und Glauben ergeben kann, weil hierfür ein konkretes Verhältnis zwischen Abgabepflichtigem und Finanzamt, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, vorausgesetzt wird (vgl. VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012). Zudem wäre weitere Voraussetzung, dass der BF im Vertrauen auf die Richtigkeit einer erhaltenen Auskunft Dispositionen getroffen hätte, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. VwGH 22.6.2022, 2021/13/0022 mwN). Da bei ihm jedoch eine automatische Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt wurde konnte er, wie er selbst ausführt, keinen Einfluss darauf nehmen und auch keine Dispositionen treffen. Der Beschwerdeführer kann sich somit keinesfalls auf Treu und Glauben berufen.

Verfahrensmängel, die in erster Instanz passieren, sind grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren sanierbar (VwGH 23.5.1996, 94/15/0060). Dazu zählt auch eine mangelnde Begründung der Ermessensübung. Wenn der BF behauptet, die mangelnde Begründung einer Ermessensentscheidung wäre im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar, ist für das

Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, woher er dies ableiten will. Weder aus dem vom BF zitierten Artikel (*Ritz* in SWK 12/2016, 602) ginge eine solche Auffassung hervor, noch wäre eine solche aus der Rechtsprechung des VwGH abzuleiten.

Wenn der BF anführt, durch die Bescheiderlassung ohne vorheriges Vorhalteverfahren sei das Parteiengehör verletzt worden, so ist auch ein solcher Verfahrensmangel dadurch saniert, dass er im Beschwerdeverfahren entsprechende Sachverhaltsvorbringen erstatten konnte (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0163). Das BFG hat weder zusätzliche Ermittlungen durchgeführt, noch neue, bisher nicht bekanntgegebene Beweismittel aufgenommen und keinen anderen Sachverhalt unterstellt, als von der belangten Behörde bereits in den Bescheiden und Beschwerdeentscheidungen angenommen wurde. Nach erstinstanzlicher Bescheiderlassung hatte der BF ausreichend Möglichkeit zur Stellungnahme, die er auch umfangreich genutzt hat, weshalb diesem keine zusätzliche Gelegenheit zur Äußerung eingeräumt werden musste (vgl. VwGH 12.6.1991, 90/13/0146).

Auch eine falsche Reihenfolge bei der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide ist durch Entscheidung des Verwaltungsgerichtes in der richtigen Reihenfolge saniert (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid war daher abzuweisen.

Zum Sachbescheid:

Nach **§ 124b Z 407 EStG 1988** steht einem Steuerpflichtigen für das Kalenderjahr 2022 im Wege der Einkommensteuerveranlagung ein Teuerungsabsetzbetrag in Höhe von € 500,00 zu, wenn er Anspruch auf einen der Absetzbeträge nach § 33 Abs 5 oder 6 hat und er keine außerordentliche Einmalzahlung gemäß § 772a ASVG, § 400a GSVG, § 394a BSVG, § 95h PG 1965 und § 60 Abs 19 BB-PG erhalten hat.

Da der BF eine außerordentliche Einmalzahlung erhalten hat, steht ihm kein Teuerungsabsetzbetrag zu.

Die Beschwerde gegen den Sachbescheid war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war und insbesondere nicht von der angeführten, einheitlichen Rechtsprechung des VwGH abgewichen wurde, war eine Revision für unzulässig zu erklären.

Graz, am 15. Oktober 2024