

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Deloitte-MPD-QUINTAX Steuerberatungs GmbH, Ignaz-Rieder-Kai 13A, 5020 Salzburg, über die Beschwerden vom 16. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. Dezember 2019 betreffend Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2013, Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2014, Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2015, Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2016, Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2014, Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2015, Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden 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

Mit Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 14. November 2019 wurde eine Außenprüfung bei ***Bf1*** (beschwerdeführende Partei, bFP) abgeschlossen. Prüfungsgegenstand waren die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer jeweils für den Zeitraum 2013 bis 2017.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 vom 4. Dezember 2019 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2013 (Bescheid vom 20. Oktober 2014) von der belangten Behörde wieder aufgenommen. Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 vom 4. Dezember 2019 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2014 (Bescheid vom 1. Februar 2016) von der belangten Behörde wieder aufgenommen. Mit

Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 vom 4. Dezember 2019 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2015 (Bescheid vom 4. Juli 2016) von der belangten Behörde wieder aufgenommen. Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 vom 4. Dezember 2019 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2016 (Bescheid vom 27. März 2018) von der belangten Behörde wieder aufgenommen. Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014 vom 4. Dezember 2019 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2014 (Bescheid vom 1. Februar 2016) von der belangten Behörde wieder aufgenommen. Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2015 vom 4. Dezember 2019 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2015 (Bescheid vom 4. Juli 2016) von der belangten Behörde wieder aufgenommen. Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2016 vom 4. Dezember 2019 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2016 (Bescheid vom 27. März 2018) von der belangten Behörde wieder aufgenommen.

Mit Anbringen vom 16. Dezember 2019 (eingelangt am 19. Dezember 2019) wurden fristgerecht Beschwerden gegen die Bescheide bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie gegen die Bescheide bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014, 2015 und 2016, jeweils vom 4. Dezember 2019, eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide begründungslos erlassen wurden, und eine Übertretung des Ermessensspielraums und in weiterer Folge eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegen würde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5. August 2020 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Anbringen vom 7. September 2020 (eingelangt am 7. September 2020) wurde fristgerecht die Vorlage der Beschwerden gegen die Bescheide bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014, 2015 und 2016 beantragt (Vorlageantrag). Darin wurde die ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2016 und Umsatzsteuer 2014 bis 2016 beantragt und im Wesentlichen auf die Beschwerden verwiesen.

Mit Vorlagebericht 22. Oktober 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016 sowie Umsatzsteuer 2014 bis 2016 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26. August 2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der bisherigen zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und mit 01. Oktober 2024 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung 7008 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die bfP ist ***T***. Er bezog in den geprüften Jahren neben Pensionseinkünften aus Österreich, Deutschland und Luxemburg Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner ***T2*** im In- und Ausland.

Von der belangten Behörde wurde eine Außenprüfung gem. § 147 BAO für die Abgabenarten Einkommen- und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2013 bis 2017 durchgeführt. Mit Schlussbesprechung vom 02. Oktober 2019 wurde die Außenprüfung beendet und eine Zweitschrift der Niederschrift ausgehändigt. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist datiert mit 14. November 2019 und ist am 05. Dezember an die bfP ergangen.

Die, aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung, erlassenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie Umsatzsteuer 2014, 2015 und 2016 sind datiert mit 4. Dezember 2019. Die Bescheide führen begründend an, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 13. November 2015 wurde die bfP ersucht, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2014 und Unterlagen (Bescheide) zu den ausländischen Einkünften für das Jahr 2014 vorzulegen. Am 23. November 2015 wurden die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2014, eine Bescheinigung der Rente/Pension für das Jahr 2014 seitens der ***P1***, eine Mitteilung über steuerpflichtige Leistungen für das Jahr 2014 aus einem Altersvorsorgevertrag oder aus einer betrieblichen Altersversorgung seitens der ***P2***, ein Bulletin de Paie für das Jahr 2014 seitens der ***P3***, ein Abrechnungsbeleg für Juni 2014 seitens des ***P4***, ein Abrechnungsbeleg für das Jahr 2014 seitens ***P5*** sowie Abrechnungsbelege für das Jahr 2014 seitens des ***P6*** vorgelegt. In der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2014 befindet sich in der Spalte Werbungskosten/Betriebsausgaben die Position „Werbeaufwand sonstiger“ in Höhe von € 3.731,86.

Im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2016 wurde eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2016 vorgelegt. In der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2016

befindet sich in der Spalte Werbungskosten/Betriebsausgaben die Position „Werbeaufwand sonstiger“ in Höhe von € 2.646,83.

Der Prüfungsbericht verweist in der Tz. 16 bezüglich neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel auf die in den Tz. 1 bis 4 und 13 bis 14 angeführten Änderungen der Besteuerung lt. DBA, sowie die in der Tz. 5 angeführten Änderung bezüglich der Besteuerungsgrundlage. Weiters auf die in den Tz. 6 und 7 angeführten Korrekturen der Auslandsspesen und die in der Tz. 8 angeführte Korrektur bezüglich nicht abzugsfähiger Kosten gem. § 20 EStG und die in der Tz. 9 angeführte Änderung der Kostenaufteilung.

In der Tz. 8, Werbe- bzw. sonstiger Aufwand 2013 bis 2017, des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung wurde festgestellt, dass bei den Betriebsausgaben "Werbe- bzw. sonstiger Aufwand" (Kennzahl 9200) Aufwendungen betreffend Eintrittsgelder für Konzerte und Opern geltend gemacht wurden. Diese Ausgaben wurden der privaten Lebensführung zugerechnet und gem. § 20 EStG 1988 in Höhe von € 3.576,00 (2013), € 3.731,86 (2014), € 5.565,80 (2015) und € 2.646,83 (2016) als nicht abzugsfähig bewertet. Die in diesem Zusammenhang geltend gemachte Vorsteuer wurde in Höhe von € 373,19 (2014), € 772,70 (2015) und € 244,67 (2016) nicht anerkannt. Diese Tatsachen sind im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

In der Tz. 6, Auslandsspesen 2014 ***O***, des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die, im Zusammenhang mit einem Konzert in ***O***, geltend gemachten Kosten auch bei den Auslandsspesen betreffend Progressionseinkünfte angesetzt wurden. Eine Korrektur dieser Doppelerfassung der Auslandsspesen in Höhe von insgesamt € 869,35 im Jahr 2014 wurde durchgeführt. Diese Tatsachen sind im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

In der Tz. 9, Aufteilung der nicht direkt zurechenbaren Ausgaben, des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung wurde festgestellt, dass Einnahmen, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, als nicht steuerpflichtig anzusehen sind. Die damit zusammenhängenden Ausgaben sind bei den ausländischen Einnahmen in Abzug zu bringen. Die nicht direkt zurechenbaren Ausgaben wie Miete Tonstudio, Werbe- bzw. sonstige Ausgaben und Musikalien, Telefonkosten etc. sind im Verhältnis der Einkünfte mit Besteuerungsrecht in Österreich zu den Einkünften mit Besteuerungsrecht im Ausland aufzuteilen. Bisher wurden diese Kosten zur Gänze bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Inland geltend gemacht. Diese Tatsachen sind im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

2. Beweiswürdigung

Der, der Entscheidung zugrunde gelegte, Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und dem Vorbringen der Parteien.

Im Vorlageantrag wurde die ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2016 und Umsatzsteuer 2014 bis 2016 beantragt. Da der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist, wird über diesen Bescheid in diesem Erkenntnis nicht abgesprochen.

Die erlassenen Wiederaufnahmebescheide vom 4. Dezember 2019 verweisen in der Begründung auf die, der bFP zu diesem Zeitpunkt bereits vorliegende, Niederschrift sowie auf den mit 14. November 2019 datierten und somit vor Erlassung der Bescheide erstellten und in weiterer Folge zugestellten Prüfungsbericht. Die Wiederaufnahmebescheide ergingen somit nicht begründungslos. Es handelt sich dabei auch nicht um eine nachgeschobene Begründung im Sinne der in der Beschwerde zitierten BFG-Judikatur, da in diesem Erkenntnis davon ausgegangen wurde, dass von der Abgabenbehörde im Zuge einer zweiten verfügten Wiederaufnahme die Gründe für die erste Wiederaufnahme nachgeschoben wurden, da sich der erste Wiederaufnahmebescheid als unzureichend begründet herausstellte. Im gegenständlichen Verfahren ist der Verweis des jeweiligen Bescheides auf die über die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht zulässig, da die neu hervorgekommenen Tatsachen dort angeführt sind.

Maßgeblich ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Erst durch die Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in der Position „Werbeaufwand sonstiger“ Eintrittskarten für Konzerte und Opern für die Jahre 2013 bis 2016 geltend gemacht wurden, dass im Jahr 2014 Reisespesen sowohl bei den Inlandseinkünften als auch bei den Auslandseinkünften in Abzug gebracht wurden sowie dass Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Einkünften aus ***O2*** nicht verursachungsgerecht den jeweiligen Einkünften (ausländische Progressionseinkünfte bzw. ausländische Einkünfte mit Anrechnungsverfahren) zugerechnet wurden. Beispielsweise konnte die belangte Behörde aus den vorgelegten Unterlagen für das Jahr 2014 und 2016 nicht erkennen, dass in der Position „Werbeaufwand sonstiger“ nicht abzugsfähige Aufwendungen und nicht abzugsfähige Vorsteuern für Eintrittskarten für Konzerte und Opern geltend gemacht wurden. Diese Tatsachen waren der belangten Behörde, trotz vorgelegter Unterlagen, nicht bekannt und sind erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem. § 93 Abs 3 lit a BAO haben Bescheide, unter anderem dann, wenn sie von Amts wegen erlassen werden, eine Begründung zu enthalten; dies aus dem Grund, da sie für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar sein sollen. Der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, soll sowohl für die Partei als auch für die Rechtsmittelinstanz nachvollziehbar sein (z.B. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0153). Zentrales Element der Begründung ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070).

Für Wiederaufnahmebescheide bedeutet dies, dass sie dementsprechend zwingend und unmissverständlich begründend darzulegen haben, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Gerade im Fall einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist diesbezüglich von einem sehr strengen Maßstab auszugehen. Der im Bescheid festgelegte Tatsachenkomplex bildet die „Sache“, dh den Gegenstand, des Wiederaufnahmeverfahrens. Der Tatsachenkomplex, auf den die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme oder die von der Selbstberechnung abweichende Festsetzung stützt, muss aus dem Bescheid (allenfalls durch Verweis) erkennbar sein (z.B. VwGH 18.06.2024, Ra 2023/13/0074 VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Vorliegende Begründungsmängel können im Abgabenverfahren zwar prinzipiell saniert werden, dies gilt jedoch (unter anderem) dann nicht, wenn ein Wiederaufnahmebescheid keine (ausreichende) Begründung enthält. Ein nicht entsprechend begründeter Wiederaufnahmebescheid ist nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes somit nicht sanierbar, die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe konkret auch nicht in einer Beschwerdeentscheidung nachholbar (z.B. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Gem. § 150 BAO ist über das Ergebnis der Außenprüfung ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die Abgabenbehörde hat dem Abgabepflichtigen eine Abschrift des Prüfungsergebnisses zu übermitteln. Der Prüfungsbericht (§ 150 BAO) gehört in der Regel zur Begründung der die Ergebnisse einer Außenprüfung auswertenden Bescheide. Werden in Auswertung der Prüfungsergebnisse Bescheide erlassen (abgeändert, aufgehoben), so wird der Bericht als Bescheidbegründung (als Teil hiervon) dienen, soweit die Bescheide von Aussagen des Prüfungsberichtes nicht abweichen (Ritz/Koran, BAO 8. Aufl., § 150 BAO Rz 2).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Verweis des Bescheides auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw den Prüfungsbericht ausreichend, wenn die Tatsachen dort angeführt sind (zB VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Die (jeweils mit 4. Dezember 2019 datierten) erlassenen Wiederaufnahmebescheide verweisen in der Begründung auf die, der bFp zu diesem Zeitpunkt bereits vorliegende, Niederschrift sowie auf den, mit 14. November 2019 datierten und somit vor Zustellung der Bescheide erstellten, Prüfungsbericht. Im Prüfungsbericht sind in den jeweiligen Textziffern jene Umstände dargestellt, die von der Abgabenbehörde als neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO beurteilt wurden. Die Wiederaufnahmegründe sind somit für die bFp nachvollziehbar bzw. überprüfbar. Die Bescheide ergingen nicht begründungslos, da diese Verweise zulässig sind und eine in Bescheidbegründungen übliche Textierung darstellen. Im gegenständlichen Fall handelt es sich auch nicht um eine nachgeschobene, sondern, in Einheit mit dem Prüfungsbericht, um die originäre Bescheidbegründung. Eine allfällige Zustellung des Prüfungsberichtes nach Bescheiderlassung steht der Zulässigkeit des Verweises nicht entgegen, da in diesem Fall gem. § 245 Abs 1 BAO die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung in Lauf gesetzt wird.

Gemäß § 303 Abs 1 lit. b BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel 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.

Tatsachen iSd § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (zB VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (z.B. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327; 28.2.2012, 2008/15/0005).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097). 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 Neuherkommen 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 abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die belangte Behörde in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren oder im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; 28.10.2009, 2008/15/0049, VwSlg 8482 F/2009; 27.2.2014, 2011/15/0106; 20.10.2016, Ro 2014/13/0034, je mwN). Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO 8. Aufl., § 303, Rz 24).

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. mit weiteren Hinweisen VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030). 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 (VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).

Durch die im Vorhalteverfahren für die Jahre 2014 und 2016 vorgelegten Unterlagen war der Sachverhalt der belangen Behörde nicht so vollständig bekannt, dass sie schon im Rahmen der Erlassung der Einkommensteuer- und Umsatzsteuer(erst)bescheide, bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu den nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können. Die im Prüfungsbericht genannten Tatsachen kamen erst im Zuge der Außenprüfung neu hervor und führten zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts und somit zu anderslautenden Bescheiden. Die Wiederaufnahmebescheide verfolgten somit den Zweck bisher unbekannte, aber

entscheidungs wesentliche Sachverhaltselemente festzustellen, die zu einem anderen Ergebnis geführt haben. Dabei handelt es sich um Tatsachen oder Beweismittel, die bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuer- und der Umsatzsteuerbescheide hinsichtlich der streitgegenständlichen Wirtschaftsjahre existent waren, aber erst später hervorgekommen sind (vgl. Ritz/Koran, BAO 8. Aufl., § 303, Rz 30).

Gem. § 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.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz/Koran, BAO 8. Aufl., § 303, Rz 67).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (zB VwGH Ro 2018/15/0025). Die Billigkeit gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben.

Eine Ermessensüberschreitung liegt vor, wenn die Behörde nicht im Rahmen des gegebenen Ermessens bleibt oder wenn sie Ermessen annimmt, obwohl sie gar keines hat, oder umgekehrt, wenn die Behörde zu Unrecht Bindung annimmt (vgl. Ritz/Koran, BAO 8. Aufl., § 20, Rz 10).

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist zu beachten (vgl. Ritz/Koran, BAO 8. Aufl., § 303, Rz 88). Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. Ritz/Koran, BAO 8. Aufl., § 114 Rz 6).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (zB 28.2.2000, 99/17/0323; 21.1.2001, 2003/16/0113) ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Nach der Judikatur des VwGH (zB 22.6.2022, Ro 2021/13/0022) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (zB VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007).

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert nach Auffassung des VwGH die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248).

Der Grundsatz von Treu und Glauben wird vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sein (zB VwGH 2.2.2010, 2007/15/0253).

Im gegenständlichen Fall liegt keine beweisbare Auskunft der zuständigen Abgabenbehörde vor (faktisches Erfordernis der Schriftlichkeit zB VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196). Die bfp kann sich daher nicht auf eine erteilte Auskunft berufen. Selbst wenn die Behauptung zuträfe, dass die Besteuerungsgrundlagen seit rund 20 Jahren wie in den gegenständlichen Wirtschaftsjahren ermittelt worden wären und trotz zahlreicher Ergänzungsersuchen und Telefongespräche kein einziges Mal eine fehlerhafte Ermittlung festgestellt worden sei und die Steuererklärungen 2013 bis 2016 entsprechend den Vorjahren erstellt worden wären, stellt dies jedenfalls keine einschlägige Auskunft seitens der Abgabenbehörde dar. Da keine besonderen Umstände im Sinne der oben zitierten VwGH-Judikatur vorliegen, kann sich die bfp im gegenständlichen Fall nicht auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben und somit nicht auf ein unbilliges Vorgehen seitens der belangten Behörde berufen. Ebensowenig liegt eine Überschreitung des Ermessensspielraums vor, da von der Abgabenbehörde bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) eingeräumt wurde und sie damit im Rahmen des gegebenen Ermessens bleibt.

Die Wiederaufnahmebescheide ergingen daher rechtskonform.

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. Zur Frage, ob die Wiederaufnahmebescheide rechtskonform erlassen wurden, folgt dieses Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und stellt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Salzburg, am 19. Mai 2025