

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand, xyz, über die Beschwerde vom 21.03.2011 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 des Finanzamtes vom 04.03.2011, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtene 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

Beim Beschwerdeführer (Bf) wurde für die Kalenderjahre 2007 bis 2009 jeweils eine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt und am 03.03.2009 der Einkommensteuerbescheid 2007, am 16.03.2009 der Einkommensteuerbescheid 2008 und am 22.04.2010 der Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit 20.332,10 Euro (2007), 18.156,25 Euro (2008) und 8.140,09 Euro (2009) festgesetzt.

Am 04.03.2011 kam es zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergebe; zur näheren Begründung werde auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen; die Wiederaufnahme sei im Rahmen der Ermessenserwägung gemäß § 20 BAO verfügt worden, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.

Die ebenfalls am 04.03.2011 neu erlassenen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2009 begründete das Finanzamt wie folgt:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweis zur Berechnung – seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet worden, Sonderausgaben und Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer

ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angerechnet worden (Umrechnungsvariante) Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies im Fall des Bf zutreffe, sei der Tarif auf ein Einkommen von 29.106,50 Euro (2007) bzw. 22.386,84 Euro (2009) angewendet worden.

Der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2008 vom 04.03.2011 enthält keine Begründung.

Der Bf brachte daraufhin sowohl gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bis 2009 als auch gegen die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 mit nachstehender Begründung Berufung ein:

Wiederaufnahmebescheid:

Der Bescheid über die Wiederaufnahme enthalte keine Begründung und verweise wiederum auf den Einkommensteuerbescheid, der wiederum auch keine Begründung enthalte. Ohne Begründung seien Bescheide nicht vollständig und daher rechtswidrig.

Einkommensteuerbescheid:

Aufgrund der GPLA Prüfung bei der Fa. A GmbH sei der Bescheid über die Nachforderung von Lohnabgaben erlassen worden und offenbar auch neue Lohnzettel ausgestellt worden. Diese noch nicht rechtskräftigen Bescheide aus der GPLA-Prüfung seien inhaltlich rechtswidrig und gegen diese werde seitens der A GmbH Berufung eingelegt werden. Im Wesentlichen sei es darum gegangen, dass die GPLA-Prüferin der Meinung gewesen sei, dass nicht das Unternehmen, das die Mitarbeiter gemeldet und abgerechnet habe, sondern die A GmbH Arbeitgeber wäre. Dadurch komme es zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung derselben Bezüge, da nämlich die eigentlichen Dienstgeber (B GmbH, C GmbH) ihre Lohnzettel in den Vorjahren bereits gemeldet hätten und nur zusätzlich auch die Lohnzettel der A GmbH besteuert würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31.03.2011 wurden die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 abgeändert, der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit 17.146,12 Euro (2007) und 13.928,51 Euro (2008) festgesetzt. Die Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 begründete das Finanzamt gleichlautend wie den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2007 ersetzte allerdings den im letzten Satz genannten Betrag durch den Betrag von 17.086,12 Euro. Die abändernde Berufungsvorentscheidung betreffend den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 enthält keine Begründung.

Die Berufung gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2009 wurde vom Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

Bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2009 sei nur der Lohnzettel der A GmbH herangezogen worden.

Der Bf brachte letztlich einen Vorlageantrag betreffend die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 ein, beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und führte ergänzend aus:

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31.03.2011 seien einfach die in den Vorbescheiden enthaltenen Lohnzettel gelöscht worden und nur die Lohnzettel der A GmbH für die Besteuerung herangezogen worden, ohne diese Vorgangsweise zu begründen. Diese Vorgehensweise sei gesetzwidrig. Es werde um Begründung und Nachreichung der gesetzlichen Grundlagen für diese Vorgangsweise ersucht.

In diesem Vorlageantrag vom 29.04.2011 sprach der Bf auch die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 an.

Mit Vorlagebericht vom 26.09.2011 legte das Finanzamt sowohl die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 als auch die Berufung gegen die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 vor und führte dazu ua. Folgendes aus:

Zu den Wiederaufnahmebescheiden werde zunächst festgehalten, dass die unbestrittenermaßen unrichtige Abgabenfestsetzung in den Erstbescheiden auf die unvollständig übermittelten Lohnzettel und die darin enthaltenen Unrichtigkeiten zurückzuführen sei. Das Finanzamt sei demnach bei der (Erst)Bescheiderlassung von den damals übermittelten Lohnzetteln ausgegangen. Erst bei der GPLA-Prüfung bei der A GmbH sei festgestellt worden, dass sich die wirkliche Sachlage (Anzahl der Lohnzettel, Arbeitgeber, Höhe der Einkünfte usw.) anders darstelle. Fest stehe, dass das Finanzamt von der Unrichtigkeit erst nach dem Zeitpunkt der Bescheiderlassung Kenntnis erlangt habe. Dass das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnis dieser Tatsachen einen im Spruch anders lautenden Bescheid erlassen hätte, sei evident und bedürfe keiner weiteren Erörterung. Im Übrigen sei der hier vorliegende Wiederaufnahmegrund in den angefochtenen Bescheiden auch hinreichend bezeichnet bzw. konkretisiert worden. Hinsichtlich der Ermessensübung werde auf Ritz, BAO⁶, § 303 TZ 38 und 40 sowie UFS 01.10.2003, RV/0845-W/03, verwiesen: Im Zusammenhang mit Verfahrenswiederaufnahmen sei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben und zusätzlich seien die steuerlichen Auswirkungen im vorliegenden Fall nicht bloß geringfügig.

Betreffend die Einkommensteuerbescheide werde vorgebracht, dass anlässlich einer GPLA Prüfung bei der A GmbH festgestellt worden sei, dass für bestimmte Zeiträume nicht die Firmen B GmbH, E GmbH und die C GmbH Arbeitgeber gewesen seien, sondern die A GmbH. Die Erstbescheide seien folglich im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 84 EStG 1988 entsprechend anzupassen gewesen.

DAZU WIRD ERWOGEN:

1. Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 21.03.2011 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. Sachverhalt:

Der Bf bezog in den Jahren 2007 bis 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Bei den in den Jahren 2009 und 2010 durchgeführten Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2007 bis 2009 (Einkommensteuerbescheid 2007 vom 03.03.2009, Einkommensteuerbescheid 2008 vom 16.03.2009 und Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22.04.2010) wurden aufgrund der Lohnzettel verschiedener bezugsauszahlender Stellen folgende Beträge bei der Berechnung der Einkommensteuer ermittelt:

	2007	2008	2009
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.332,10	18.216,25	8.140,09
Einkommen	20.272,10	18.156,25	7.640,09
Einkommensteuer	3.044,12	3.316,60	-779,00
Anrechenbare Lohnsteuer	-3.392,62	-3.560,15	-254,12
Festgesetzte Einkommensteuer	-348,50	-1.243,55	-1.033,12
Abgabengutschrift	348,50	1.243,55	1.033,12

Der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2007 enthielt im Unterschied zum Erstbescheid als zusätzliche bezugsauszahlende Stelle die A GmbH. Der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2008 wies im Unterschied zum Erstbescheid zwei zusätzliche Bezugszeiträume bei der A GmbH auf. Im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2009 scheint ein längerer Bezugszeitraum bei der A GmbH mit höheren Bezügen auf.

In der abändernden Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 wurde an die Stelle der C GmbH als bezugsauszahlende Stelle die A GmbH mit einem längeren Bezugszeitraum und höheren Bezügen gesetzt. Krichhammer Konrad wurde als bezugsauszahlende Stelle berücksichtigt, die D GmbH nicht. In der abändernden Beschwerde vorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde als einzige bezugsauszahlende Stelle die A GmbH erfasst.

3. gesetzliche Grundlagen:

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Der Bescheid hat gemäß § 93 Abs. 3 BAO ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 BAO 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) abhängig war und nachträglich über die Vorfragen 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht gemäß § 305 BAO der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewesenen Abgabenbehörde zu.

Nach § 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.

4. rechtliche Würdigung:

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung bzw. Beschwerde zugänglich sind. Werden – wie im gegenständlichen Fall – beide Bescheide mit Berufung bzw. Beschwerde angefochten, ist zunächst über die Berufung bzw. Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden. (vgl. VwGH 28.02.2012, 2009/15/0170).

Wiederaufnahmebescheid:

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO traten ua. die §§ 303, 304 und 305 BAO idF des FVwGG 2012, BGB. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen bzw. Beschwerden anzuwenden, sodass sie auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommen.

Die Bestimmungen zur Wiederaufnahme wurden zwar mit dem FVwGG 2012 geändert. Betreffend die amtswegige Wiederaufnahme erfolgte aber inhaltlich keine Abänderung. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 kann somit insoweit weiterhin herangezogen werden. (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, BFG 12.12.2017, RV/6101154/2015).

Wie dem Spruch der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 04.03.2011 durch den Hinweis auf § 303 Abs. 4 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) zu entnehmen ist, erfolgte im gegenständlichen Fall die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2007 bis 2009 von Amts wegen.

§ 303 Abs. 1 BAO normiert (wie bisher § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012) drei erschöpfend aufgezählte Wiederaufnahmegründe, dh. dass es nur aus diesen Gründen zu einer Wiederaufnahme kommen kann. Bei diesen Wiederaufnahmegründen handelt es sich um den Erschleichungstatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. a BAO), den Neuerungsstatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) und den Vorfragentatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO).

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

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltselementen, 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 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. (vgl. VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0012, VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280, VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen 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 bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. (Vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104, VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280). (VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067, VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid den Spruch, der über die Hauptfrage der in Verhandlung stehenden Angelegenheit zu entscheiden hat, zu enthalten. Es bedarf daher im Bescheidspruch der ausdrücklichen Feststellung jenes gesetzlichen Tatbestandes, auf den ein die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens verfügender Bescheid gestützt wird. Der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides hat daher grundsätzlich den maßgebenden Wiederaufnahmetatbestand anzuführen. Ein Spruch, der sich auf die bloße Zitierung des § 303 Abs. 4 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) bzw auf § 303 Abs. 1 BAO beschränkt, wird diesen Anforderungen nicht gerecht. Dabei darf allerdings nicht übersehen werden, dass einen Bescheid Spruch und Begründung ausmachen und die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offenlässt, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden kann. (VwGH 20.06.1990, 90/16/0003, VwGH 12.06.1991, 90/13/0027, und VwGH 21.06.1994, 91/14/0165).

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen. (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087, VwGH 22.11.2012, 2008/15/0005).

Im gegenständlichen Fall wurde im Spruch der Wiederaufnahmebescheide vom 04.03.2011 betreffend Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 lediglich auf § 303 Abs. 4 (idF vor dem FVwGG 2012) hingewiesen. Aus der Begründung als Auslegungsbehelf des Spruches lässt sich ableiten, dass ein dem Finanzamt übermittelter „*berichtigter oder neuer Lohnzettel*“ als Wiederaufnahmegrund angesehen wurde. Zur näheren Begründung wurde jeweils auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides ebenfalls vom 04.03.2011 verwiesen.

Die Begründung der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2009 lautet wie folgt:

„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweis zur Berechnung – seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet worden, Sonderausgaben und Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angerechnet worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies im Fall des Bf zutreffe, sei der Tarif auf ein Einkommen von Euro angewendet worden.“

Der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2008 enthält keine Begründung.

Den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2009 ist zusätzlich eine Aufstellung von Lohnzetteln und Meldungen zu entnehmen.

Die belangte Behörde wollte im gegenständlichen Fall also ihre Entscheidung erkennbar auf den Neuerungstatbestand stützen, das Heranziehen der anderen Wiederaufnahmegründe durch die belangte Behörde (Erschleichungstatbestand, Vorfragentatbestand) kann ausgeschlossen werden.

Stützt das Finanzamt die Wiederaufnahme laut Bescheidspruch auf das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel (Neuerungstatbestand), so hat es die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel in der Begründung konkret zu bezeichnen und dabei auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen oder Beweismittel darzustellen. Es ist die Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorkommen. (Vgl. Ritz, BAO⁶, Rz. 3 zu § 307, VwGH 17.10.1984, 84/13/0054, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104, UFS vom 07.10.2009, RV/2933-W/09).

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist – wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 – die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen „Verfahren“ bereits existent, aber erst danach hervorgekommen sind. (Vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071, VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035)

Die Abgabenbehörde hat daher auch eine chronologische Reihenfolge samt Angabe des Zeitpunkts der Entstehung und des Neuhervorkommens der im jeweiligen Fall als maßgeblich erachteten Tatsachen für die vom Bundesfinanzgericht wahrzunehmende Rechtmäßigkeitskontrolle der verfügten Wiederaufnahme darzustellen. (UFS vom 21.12.2011, RV/0366-S/08).

Eine Gegenüberstellung der im Erstbescheid vom 03.03.2009 und der im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 04.03.2011 aufscheinenden Lohnzettel zeigt, dass im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 04.03.2011 ein Lohnzettel der A GmbH zusätzlich zu den bereits im Erstbescheid angeführten Lohnzettel aufgelistet wurde. Im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 04.03.2011 sind im Vergleich zum Erstbescheid vom 16.03.2009 zwei zusätzliche Lohnzettel der A GmbH enthalten. Der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2009 vom 04.03.2011 enthält einen Lohnzettel der A GmbH der einen Bezugszeitraum von 01.01. bis 23.12.2009 aufwies während der Erstbescheid vom 22.04.2010 einen Lohnzettel der A für einen Bezugszeitraum von 05.03. bis 23.12.2009 enthielt.

Wie und aus welchen Gründen es zu der Ausstellung der zusätzlichen Lohnzettel bzw. des geänderten Lohnzettels mit zusätzlichem Bezugszeitraum kam, lässt sich der Begründung der Wiederaufnahmebescheide und der wiederaufgenommenen

Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 nicht entnehmen. Weder in den Wiederaufnahmebescheiden noch in den geänderten Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2009 sind nähere Hinweise darüber enthalten, aus welchem Grund es zur Ausstellung dieser (zusätzlichen bzw. geänderten) Lohnzettel kam. Der Tatsachenkomplex, welcher zu der Ausstellung der in den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2009 angeführten Lohnzettel führte, bleibt ebenso wie die zeitliche Abfolge des Hervorkommens neuer Tatsachen völlig unbekannt.

Der grundsätzliche in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide zulässige Verweis auf die Begründung der Sachbescheide geht somit ins Leere, weil auch in diesen der für die Wiederaufnahme entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht festgestellt wurde. Der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2008 enthält überhaupt keine Begründung. Die Darstellung der Wiederaufnahmegründe ist somit nicht ausreichend konkret, sodass eine Überprüfung durch das Bundesfinanzgericht nicht vorgenommen werden kann.

Der Hinweis auf die berichtigten bzw. neuen Lohnzettel allein vermag die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu begründen. Andernfalls läge es im Belieben des Finanzamtes, eine Berichtigung eines Lohnzettels zu initiieren und damit automatisch einen Verfahrenstitel zur Bescheidänderung zu erhalten. (UFS 03.07.2012, RV/0591-S/11, 01.03.2012, RV/0553-I/11, UFS 18.09.2009, RV/0809-L/09, UFS 15.07.2008, RV/0803-W/08, UFS 15.02.2007, RV/0088-G/03).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung der mit Beschwerde angefochtenen Bescheide ist grundsätzlich auch in den Beschwerdeentscheidungen nicht nachholbar. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Beschwerdeentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs. 3 BAO). Weiters ist im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Beschwerdeentscheidung) zu entscheiden. (Vgl. Ritz, BAO⁶, Rz 3 zu § 307).

Tatsächlich erfolgten im gegenständlichen Fall keine als Beschwerdeentscheidungen zu wertende Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide, sondern wurde eine Begründung im Vorlagebericht vom 26.09.2011 durch das Finanzamt nachgeholt. Dabei wurde auf eine bei der Fa. A GmbH durchgeführte GPLA-Prüfung ohne konkrete Angaben über die zeitliche Abfolge und den konkreten Inhalt dieser GPLA-Prüfung hingewiesen.

Dazu ist festzuhalten, dass der Hinweis auf nicht näher dargestellte behördliche Ermittlungen nicht ausreicht (VwGH 06.07.1990, 88/17/0059). Davon abgesehen ist zur Nachholung der Begründung im Vorlagebericht Folgendes festzuhalten:

Ist die Mangelhaftigkeit der Begründung eines vor dem Verwaltungsgericht angefochtenen Bescheides wesentlich, dh. ist durch sie die Partei des Verwaltungsverfahrens über die von der belangten Behörde angestellten Erwägungen nicht unterrichtet und dadurch

an der Verfolgung ihres Rechtsanspruches behindert worden und ist auch die Prüfung des angefochtenen Bescheides auf die Rechtmäßigkeit seines Inhaltes unmöglich, dann kann die Nachholung dieser unterlassenen Begründung im Vorlagebericht die der angefochtenen Entscheidung anhaftenden Mangelhaftigkeit nicht beheben. (Bfg 13.08.2018, RV/7105605/2017, VwGH 27.02.2004, 2003/11/0088).

Indem die Abgabenbehörde die für die Überprüfung der von ihr jeweils verfügten Wiederaufnahme unbedingt notwendige qualifizierte Darstellung eines die Wiederaufnahme rechtfertigenden Grundes in den angefochtenen Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 jeweils vom 04.03.2011 unterließ, belastete sie diese Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit und ist daher der Beschwerde jeweils stattzugeben.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass der Bf zwar im Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragte und in diesem Schriftsatz vom 29.04.2011 auch die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide anführte, doch ist dieser Schriftsatz hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide als ergänzender Schriftsatz zur Beschwerde anzusehen. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Vgl. Ritz, BAO⁶, Rz 3 zu § 274, VwGH 21.12.2011, 2008/13/0098).

5. Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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.

Die gegenständlich zu lösenden Rechtsfragen finden in der zitierten Rechtsprechung Deckung, sodass die Revision nicht zuzulassen ist.

Salzburg-Aigen, am 21. Jänner 2019

