

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Dr. Josef Dengg, Dr. Milan Vavrousek, Mag. Thomas Hölber, Rechtsanwälte in 5600 St. Johann im Pongau, Pöllnstraße 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 22.06.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) ist in Österreich ansässig und bezieht eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt.

Im März 2008 bzw. Jänner 2010 reichte die Bf die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2007 bzw. 2008 und 2009 ein. Die Einkommensteuer wurde am 05.05.2008 (2007), 05.02.2010 (2008) und 26.02.2010 (2009) bescheidmäßig festgesetzt.

Im Dezember 2011 begann die Bf mit einer gewerblichen Tätigkeit.

Die Bf meldete dies dem Finanzamt und gab im Fragebogen (Formular Verf 24) bekannt, dass sie eine österreichische und eine holländische Pension ("*mtl. 700 x 13 Mon.*") bezieht.

Am 03.02.2012 erließ das Finanzamt für die Streitjahre Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide. Die Wiederaufnahme wurde ausschließlich mit dem Gesetzeswortlaut begründet. Eine Darstellung der konkreten Wiederaufnahmegründe fehlt. In den Sachbescheiden wurden ausländische Einkünfte in Höhe von € 9.100 (13 x € 700) zur Berechnung des Progressionsvorbehaltes herangezogen und die Einkommensteuer entsprechend festgesetzt.

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben. Die Wiederaufnahmegründe gemäß §§ 303 f BAO würden nicht vorliegen. Die Bf habe bei einem Pensionsversicherungssprechtage seinerseits die Auskunft erhalten, dass ihre holländische Pension nur in Holland versteuert wird. Als Rechts- und Steuerleihe konnte sie sich auf diese Auskunft verlassen und es könne ihr nicht zugemutet werden, allfällige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zu kennen. Aus dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und den Niederlanden würden sich wechselseitige Meldepflichten zwischen den beteiligten Ländern ergeben. Wenn nunmehr im Rahmen dieser Meldepflichten dieser holländische Pensionsbezug zwischen den Finanzbehörden nicht ordnungsgemäß gemeldet wurde, so sei dieser Umstand keineswegs der Bf anzurechnen. Die Behörde hätte im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit entscheiden müssen, dass im gegenständlichen Fall eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt gewesen sei und nicht der Billigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände entsprechen würde. Falls im Rahmen der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen tatsächlich ein Progressionsvorbehalt oder Anrechnungsverfahren zur Anwendung kommen sollte, so wäre dies für die Bf für zukünftige Einkommensteuerzeiträume, nicht jedoch rückwirkend bis 2007 gerechtfertigt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.06.2012 wurde der Berufung Folge gegeben und die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2009 aufgehoben. Begründet wurde dies damit, dass in den Bescheiden keine Wiederaufnahmegründe angeführt sind.

Die Abgabenbehörde erließ in der Folge neuerlich (die angefochtenen) Wiederaufnahmebescheide und Einkommensteuerbescheide für 2007 bis 2009.

Neben der Anführung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen begründete das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem gesonderten Schriftsatz wie folgt:

"Die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2006 bis 2009 erfolgten erklärungsgemäß, wobei in den eingereichten Erklärungen (L1) die Anzahl der Lohnzettel mit '1' angegeben wurde.

Anlässlich der Aufnahme einer kunstgewerblichen Tätigkeit wurde am 23.12.2011 beim Finanzamt ein Fragebogen (Verf24) eingereicht, auf dem angegeben wurde, dass die Steuerpflichtige in den Niederlanden eine gesetzliche Sozialversicherungspension bezieht.

Die niederländischen Pensionseinkünfte gelangten bislang in Österreich nicht zur Besteuerung (Progressionsvorbehalt), weil die Einkünfte in den ho. eingereichten Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 bis 2009 nicht offengelegt waren.

Diese Umstände (Bezug einer niederländischen Sozialversicherungspension) kamen erst im Dezember 2011 hervor und stellen daher einen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 4 BAO für die Berichtigung der Einkommensteuerverfahren der Jahre 2006 bis 2009 dar.

Ermessen

Wiederaufnahmen des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO liegen im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei ebenso wie nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte für die Ermessensübung bei den §§ 293 und 299 BAO primär dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen ist. Da die steuerlichen Folgen der vorliegenden Unrichtigkeit, der Nichtberücksichtigung der niederländischen Sozialversicherungspension, deren Berichtigung zu Abgabennachforderungen in Höhe von etwa € 1.500 bis € 2.000 führt, nicht bloß geringfügig sind, wird nicht von der Wiederaufnahme des Verfahrens abgesehen. Die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 303 Abs. 4 BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist. Billigkeitsgründe, die einer Berichtigung entgegenstehen, liegen nicht vor."

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und vorgebracht, dass die Finanzbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung vom 21.06.2012 der Berufung mit der Begründung stattgegeben hat, dass in den Wiederaufnahmebescheiden keine Wiederaufnahmegründe angeführt sind. Der Berufung sei sohin wegen eines Verfahrensmangels stattgegeben worden.

Der Finanzbehörde erster Instanz fehle es daher an jeglicher Legitimation für eine neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens. Es sei ständige Rechtsprechung des VwGH, dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ausgeschlossen ist, wenn sich nachträglich ergebende Bedenken gegen die Richtigkeit eines in Rechtskraft erwachsenen Bescheides zeigen (unter Hinweis auf VwGH 2003/77 und 97/17/0257). Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel seitens der Behörde vorgelegen haben, würde keinen Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens bilden (unter Hinweis auf VwGH 2008/16/0148, 2000/17/0018 und 97/17/0257). Das Verfahren sei mit Berufungsentscheidung vom 21.06.2012 rechtskräftig erledigt worden. Eine Berufungsentscheidung würde ein Verfahren rechtswirksam beenden und sei - falls der Berufungswerber es bei dieser Entscheidung belässt und keinen Vorlageantrag stellt - wie jeder andere Bescheid rechtsfähig (unter Hinweis auf VwGH 92/13/0103). Die Berufungsvorentscheidung stellt eine Entscheidung der Behörde in der Sache dar, die an die Stelle des mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt und diesen daher zur Gänze ersetzt (unter Hinweis auf VwGH 2005/10/0222 und 2010/16/0075).

Da die Berufungswerberin gegen die Berufungsvorentscheidung keinen Vorlageantrag stellt - die Berufungswerberin sei in der Folge der vollinhaltlichen Stattgebung der Berufung nicht beschwert und sohin gar nicht legitimiert - ist die Berufungsvorentscheidung rechtskräftig. Da der Sachverhalt der Behörde bereits zum Zeitpunkt der Bescheide vom 03.02.2012 vorlag und sohin für das neuerliche Verfahren keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, sei die Finanzbehörde erster Instanz nicht berechtigt, neuerlich eine Wiederaufnahme einzuleiten. Der oben angeführte Verfahrensmangel würde keinen Grund für ein Wiederaufnahmeverfahren darstellen.

Mit Bericht vom 17. August 2012 legte das Finanzamt die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Progressionsvorbehalt:

Die Bf hat ihren Wohnsitz im Inland und ist damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (kurz: EStG) 1988.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051).

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a (StRefG 2009, BGBl. I 2009/26, ab Veranlagung 2009).

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören (auch) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Wie das Finanzamt unwidersprochen festgestellt hat, entspricht die von der SVB (Sociale Verzekeringsbank) geleistete Rente (AOW-Leistung) einer von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Pension. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Anspruch auf Rentenzahlung. Die Rente wird wiederkehrend (in Monatsbeträgen) ausbezahlt.

Die ausländische Pension ist von der Besteuerung ausgenommen, da für Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen gemäß Art. 20 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande, BGBl. 1971/191 idF BGBl III Nr. 14/2003, (kurz: DBA Ö/NL) das Besteuerungsrecht dem Königreich der Niederlande zukommt.

Gemäß Art. 24 Abs. 3 DBA Ö/NL nimmt Österreich als Ansässigkeitsstaat der Bf diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte

dürfen aber ungeachtet dessen vom österreichischen Finanzamt bei der Festsetzung der Steuer für das übrige (inländische) Einkommen herangezogen werden (so genannter Progressionsvorbehalt).

Die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt findet sich in § 2 EStG 1988, wonach das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommensteuer unterliegt. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051, mit weiteren Nachweisen [kurz: mwN]), die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf (vgl. UFS 06.06.2013, RV/0121-S/13, unter Hinweis auf: VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird somit die ausländische Pension in Österreich nicht besteuert, sondern es werden lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten.

Ergänzend wird festgehalten, dass gegen die Berechnung eines Progressionsvorbehalts auch aus unionsrechtlicher Sicht keine Bedenken bestehen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

II) Wiederaufnahme des Verfahrens:

lit. a) Allgemeines

§ 303 BAO idF vor FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, lautete auszugsweise:

"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im 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 Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

lit. b) Neuerungstatbestand

Die Abgabenbehörde hat im angefochtenen Bescheid auf § 303 Abs. 4 BAO und auf das neu Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel verwiesen. Die Ausführungen in der Begründung lassen den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand (Abs. 1 lit. b) gestützt hat.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 303 Tz 21, mwN).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta; zB VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 303 Tz 31, mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel vorliegen auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr an (zB VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; 18.09.2003, 99/15/0120; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.02.2010, 2009/15/0161; 28.02.2012, 2008/15/0005, 0006).

Dem Finanzamt ist erst durch die Neuaufnahme bekanntgeworden, dass die Bf eine niederländische Sozialversicherungspension bezieht, die zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen ist.

Aus der Sicht des Finanzamtes lag daher eine neue Tatsache vor. Dies ist unabhängig davon, ob die Bf ein Verschulden trifft oder ihr die Kenntnis des Doppelbesteuerungsabkommens zugemutet werden kann.

Aus dem DBA Ö/NL ergibt sich auch keine Pflicht zu permanentem Datenaustausch, von einer "*nicht ordnungsgemäßen Meldung*" oder gar Verschulden einer Behörde kann daher keine Rede sein.

lit. c) Ermessen

Die Bf weist zu Recht darauf hin, dass die Wiederaufnahme eine Ermessungsentscheidung ist und die Ermessensübung entsprechend zu begründen ist.

Das Finanzamt hat in der Begründung ausgeführt, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben sei und die steuerlichen Folgen nicht nur geringfügig sind.

§ 20 BAO lautet:

"Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen 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."

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die 'Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei', unter Zweckmäßigkeit das 'öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben'. Die 'Billigkeit' gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Zur 'Zweckmäßigkeit' iSd § 20 gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 20 Tz 7, mwN).

Die Bf bringt nun im Schriftsatz vom 05.03.2012 vor, dass die rückwirkende Korrektur der Abgabenfestsetzungen bis 2007 gegen Treu und Glauben verstoßen würde.

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. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 114 Tz 6 mwN).

Der VwGH schützt (nach der Rechtslage vor der VO BGBl II 2005/435 betreffend sachliche Unbilligkeit iSd § 236) idR kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF, sondern nur von Auskünften im Einzelfall.

Solche Auskünfte müssten von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden sein; Treu und Glauben könne nur die Behörde 'binden', die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 114 Tz 10 mwN).

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Bf hätte bei einem Pensionsversicherungssprechtage die Auskunft erhalten, dass die holländische Pension nur in den Niederlanden versteuert wird.

Diese Rechtsauskunft ist, was das Besteuerungsrecht betrifft, jedenfalls richtig, was die gesamten steuerlichen Auswirkungen betrifft, unvollständig. Die holländische Rente wird in Österreich nicht besteuert, sondern nur für die Ermittlung des Steuersatzes, der auf das inländische Einkommen anzuwenden ist, herangezogen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz weist in ihrem Vorlagebericht zu Recht darauf hin, dass die PVA keine zuständige Abgabenbehörde ist.

Nur die Auskunft einer Abgabenbehörde kann eine Bindungswirkung im Abgabenverfahren entfalten. Eine sachliche Unbilligkeit infolge Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt sohin nicht vor.

lit. d) Entschiedene Sache (res judicata)

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, (entspricht inhaltlich dem für Berufungsentscheidungen geltenden § 289 Abs. 2 BAO) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme des Verfahrens aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde (vgl. VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 26.01.2006, 2002/15/0076, mwN).

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. 'Neue' Wiederaufnahmsgründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides mit Beschwerdeverentscheidung oder mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerdeverentscheidung nicht 'nachholbar'. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Beschwerdeverentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs 1) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs 3). Weiters ist im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Beschwerdeverentscheidung) zu entscheiden. Daher ist einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmsbescheid, der in seiner Begründung keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Beschwerdeverentscheidung stattzugeben (durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides; vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 307 Tz 3, mwN).

Im Beschwerdefall wurde zunächst am 03.02.2012 einerseits die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2009 verfügt und wurden andererseits neue Sachentscheidungen gefällt. Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme in diesen Bescheiden ausschließlich mit dem Gesetzeswortlaut begründet. Eine derartige Formulierung kann nach dem oben Gesagten nicht als Begründung anerkannt werden, da sie weder erkennen lässt, welche Tatsachen oder

Beweismittel neu hervorgekommen sind noch inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Da dieser Mangel im Berufungsverfahren nicht sanierbar war, war der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide stattzugeben.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Wiederaufnahmebescheide vom 03.02.2012 hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2009 mit Berufungsvorentscheidung vom 21.06.2012 aufgehoben.

Mit dieser Aufhebung ist das Besteuerungsverfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat. Dies hat nicht zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügen darf. Allerdings darf die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens nur aus anderen Gründen verfügt werden als jenen, auf die sich die aufgehobenen Bescheide gestützt haben (vgl. VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327).

Die Bf meint, die Wiederaufnahme hätte wegen Vorliegens einer entschiedenen Sache (res iudicata) nicht verfügt werden dürfen. Wenn auch die Wiederaufnahmebescheide vom 03.02.2012 nicht begründet worden sind, so sei dem Finanzamt der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen und es ergibt sich aus den Umständen, dass die nunmehr angeführten Wiederaufnahmegründe bereits im seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahren herangezogen worden sind und daher nicht neuerlich zur Verfahrenswiederaufnahme verwendet werden könnten.

Dieses Vorbringen kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen.

Was 'Sache' ist, orientiert sich an dem im Bescheid angeführten Wiederaufnahmegrund (vgl. VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327).

Fehlen Wiederaufnahmegründe liegt keine entschiedene 'Sache' hinsichtlich eines bestimmten Wiederaufnahmegrundes vor (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0367).

Nach Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide im Berufungswege mangels Begründung der Wiederaufnahmebescheide liegt keine rechtskräftig entschiedene Sache im Hinblick auf einen bestimmten Wiederaufnahmegrund vor, weshalb der Einwand einer 'res iudicata' ins Leere geht.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

III) Zulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 19. Februar 2015