

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, (ursprünglich)vertreten durch Steuerberatung, xyz, über die Beschwerde vom 21.03.2011 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 des Finanzamtes Salzburg-Stadt jeweils vom 03.03.2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

beschlossen:

Die Beschwerde gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 wird zurückgewiesen.

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 das Kalenderjahr 2008 eine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt und am 12.08.2009 ein Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen; der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit 17.239,69 Euro festgesetzt.

Am 03.03.2011 kam es zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2008, weil ein berechtigter 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.

Den ebenfalls am 03.03.2011 neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 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 zutrefte, sei der Tarif auf ein Einkommen von 39.969,54 angewendet worden. Das Sonderausgaben-Pauschale werde ab 1996 bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400,-- Euro eingeschlossen, ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 50.900,-- Euro stehe ein Sonderausgaben-Pauschale nicht mehr zu.

Der Bf brachte daraufhin sowohl gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 als auch gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 mit nachstehender Begründung Berufung ein:

Wiederaufnahmebescheid:

Der Bescheid über die Wiederaufnahme enthalte keine Begründung und verweise 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 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 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 Arbeitgeber wäre. Dadurch komme es zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung derselben Bezüge, da nämlich die eigentlichen Dienstgeber (B, C) ihre Lohnzettel in den Vorjahren bereits gemeldet hätten und nur zusätzlich auch die Lohnzettel der A besteuert würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31.03.2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 03.03.2011 abgeändert, der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit 20.737,77 Euro festgesetzt. Die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2008 blieb unerledigt.

Der Bf brachte letztlich einen Vorlageantrag gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 ein, beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und führte ergänzend aus:

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31.03.2011 sei einfach die in den Vorbescheiden enthaltenen Lohnzettel gelöscht worden und nur die Lohnzettel der A 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 den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2008 an.

Mit Vorlagebericht vom 26.09.2011 legte das Finanzamt sowohl die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 als auch die Berufung gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 vor und führte dazu ua. Folgendes aus:

Zum Wiederaufnahmebescheid werde zunächst festgestellt, dass die unbestrittenermaßen unrichtige Abgabefestsetzung im Erstbescheid vom 12.08.2009 auf die unvollständig übermittelten Lohnzettel und der darin enthaltenen Unrichtigkeit zurückzuführen sei. Das Finanzamt sei demnach bei der Bescheiderlassung vom 12.08.2009 von den damals übermittelten Lohnzetteln ausgegangen. Erst bei der GPLA-Prüfung bei der Fa. A 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 vom 12.08.2009 Kenntnis erlangt habe. Dass das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnis dieser Tatsache einen im Spruch anders lautenden Bescheid erlassen hätte, sei evident und bedürfe keiner weiterer Erörterung. Im Übrigen sei der hier vorliegende Wiederaufnahmegrund im angefochtenen Bescheid auch hinreichend bezeichnet bzw. konkretisiert worden. Hinsichtlich der Ermessensübung werde auf Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 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 zusätzliche seien die steuerlichen Auswirkungen im vorliegenden Fall nicht bloß geringfügig.

Betreffend den Einkommensteuerbescheid werde vorgebracht, dass anlässlich einer GPLA Prüfung bei der Fa. A festgestellt worden sei, dass für bestimmte Zeiträume nicht die Firmen B, D und die C Arbeitgeber gewesen sei, sondern die Fa. A. Der Erstbescheid sei folglich im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG iVm § 84 EStG 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 den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 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 im Veranlagungsjahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Arbeitslosengeld.

Bei der im Jahr 2009 durchgeführten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 (Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.08.2009) wurden aufgrund von Lohnzetteln der Fa. C, der Fa. B, D und A folgende Beträge bei der Berechnung der Einkommensteuer ermittelt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	17.239,69
Einkommen	17.179,69
Einkommensteuer	3.450,78
Anrechenbare Lohnsteuer	-3.646,77
Festgesetzte Einkommensteuer	-195,99

Der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 03.03.2011 enthielt eine Aufstellung von Lohnzetteln folgender bezugsauszahlender Stellen: der Fa. C, der B, der D und der A.

Mit Berufungsvorentscheidung kam es zur ausschließlichen Berücksichtigung von Lohnzetteln der A.

Nach der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung im März 2009 ergaben sich folgende Beträge:

Gesamtbetrag der Einkünfte	20.737,77
Einkommen	20.677,77
Einkommensteuer	4.842,90
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.142,99
Festgesetzte Einkommensteuer	699,91

## 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 begangen 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.

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

#### **4 rechtliche Würdigung:**

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

##### **4.1 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 des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides vom 03.03.2011 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 2008 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 zugewandten Schriftstücke Bezug zu nehmen. (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087, VwGH 22.11.2012, 2008/15/0005).

Im gegenständlichen Fall wurde im Spruch des Wiederaufnahmebescheides vom 03.03.2011 lediglich auf § 303 Abs. 4 BAO (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 auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides vom 03.03.2011 verwiesen. Die Begründung des wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheides 2008 lautet wie folgt:

*„ Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweis zur Berechnung – wurden zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 39.969,54 € angewendet.*

*Das Sonderausgaben-Pauschale wird ab 1996 bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400,-- € eingeschlossen, ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 50.900,-- € steht ein Sonderausgaben-Pauschale nicht mehr zu.“*

Den Blättern 4 und 5 des Einkommensteuerbescheides vom 03.03.2011 ist 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, Vorfagentatbestand) 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, BAO<sup>6</sup>, 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 12.08.2009 aufscheinenden Lohnzettel und der im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 03.03.2011 aufscheinenden Lohnzettel zeigt, dass im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 03.03.2011 drei Lohnzettel der A (11.04.-06.05.2008, 01.01.-10.04.2008 und 07.05.-31.12.2008) statt bisher ein Lohnzettel (11.04.-06.05.2008) zusätzlich zu den bereits im Erstbescheid angeführten Lohnzettel der Firmen C, B und D aufgelistet wurden.

Wie und aus welchen Gründen es zu der Ausstellung der zwei zusätzlichen Lohnzettel kam, lässt sich der Begründung des Wiederaufnahmebescheides und des wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheides 2008 nicht entnehmen. Weder im Wiederaufnahmebescheid noch im geänderten Einkommensteuerbescheid 2008 sind nähere Hinweise darüber enthalten, aus welchem Grund es zur Ausstellung dieser Lohnzettel kam. Der Tatsachenkomplex, welcher zu der Ausstellung der zwei im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 zusätzlich angeführten



Lohnzettel führte, bleibt ebenso wie die zeitliche Abfolge des Hervorkommens neuer Tatsachen völlig unbekannt.

Der grundsätzlich in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zulässige Verweis auf die Begründung des Sachbescheides geht somit ins Leere, weil auch in diesem der für die Wiederaufnahme entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht festgestellt wurde.

Die Darstellung des Wiederaufnahmegrundes 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 Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist grundsätzlich auch in der Beschwerdeentscheidung 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, BAO<sup>6</sup>, Rz 3 zu § 307).

Tatsächlich erfolgte im gegenständlichen Fall keine als Beschwerdeentscheidung zu wertende Berufungsvorentscheidung, sondern wurde eine Begründung im Vorlagebericht vom 26.09.2011 durch das Finanzamt nachgeholt. Dabei wurde auf eine bei der Fa. A 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 festgehalten werden:

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 verfüigten Wiederaufnahme unbedingt notwendige qualifizierte Darstellung eines die

Wiederaufnahme rechtfertigenden Grundes im angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 vom 03.03.2011 unterließ, belastete sie diesen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit und ist daher der gegenständlichen Beschwerde stattzugeben.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass der Bf zwar im Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragte und in diesem Schriftsatz vom 29.04.2011 auch die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid anführte, doch ist dieser Schriftsatz hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides 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, BAO<sup>6</sup>, Rz 3 zu § 274, VwGH 21.12.2011, 2008/13/0098).

#### **4.2 wiederaufgenommener Einkommensteuerbescheid 2008:**

Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf. (Vgl. VwGH 28.02.2012, 2009/15/0170).

Da im gegenständlichen Fall der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben wird (vgl. Pkt. 4.1), scheidet der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2008 vom 03.03.2011 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.08.2009) lebt wieder auf.

Die Berufung bzw. Beschwerde gegen den nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Sachbescheid ist somit gemäß § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen. (Vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, Rz 6 zu § 260).

#### **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.

