

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***USt*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 13. Februar 2020 betreffend Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Verfahrensgang/Sachverhalt

Der Arbeitgeber ***XY***, übermittelte dem Finanzamt am 11.08.2018, für den Zeitraum 01.01.2018 bis 17.07.2018, einen Lohnzettel mit steuerpflichtigen Bezügen (KZ 245) iHv Euro 9.572,49. Das Arbeitsmarktservice, die OÖ Gebietskrankenkasse, sowie das Sozialministeriumservice übermittelten folgende Meldungen an das Finanzamt (chronologische Darstellung in Tabellenform):

ARBEITSMARKTSERVICE ÖSTERREICH			
Übermittlung	Zeitraum 2018	Betrag/Leistung	Status
03.02.2019	18.07. bis 09.08.	746,35	Historisch (1/2) Erst - INE
06.09.2019	18.07. bis 09.08.	0	Aktiv (2/2) Stomo - AKS
06.09.2019	18.07. bis 09.08.	746,35	Aktiv (1/1) Erst - AKE
06.09.2019	10.08. bis 17.08.	0	Aktiv (1/1) Erst - AKE
03.02.2019	18.08. bis 22.08.	162,25	Historisch (1/2) Erst - INE
07.09.2019	18.08. bis 22.08.	0	Aktiv (2/2) Stomo - AKS
07.09.2019	18.08. bis 22.08.	162,5	Aktiv (1/1) Erst - AKE
06.09.2019	23.08. bis 19.09.	0	Historisch (1/3) Erst - INE
01.02.2020	23.08. bis 19.09.	908,6	Historisch (1/2) Folge - INF
03.02.2020	23.08. bis 19.09.	0	Aktiv (3/3) Stomo - AKS
07.09.2019	20.09. bis 17.10.	0	Historisch (1/3) Erst - INE
01.02.2020	20.09. bis 17.10.	908,6	Historisch (1/2) Folge - INF
03.02.2020	20.09. bis 17.10.	0	Aktiv (3/3) Stomo - AKS
06.09.2020	18.10. bis 14.11.	0	Historisch (1/3) Erst - INE
01.02.2020	18.10. bis 14.11.	908,6	Historisch (1/2) Folge - INF
03.02.2020	18.10. bis 14.11.	0	Aktiv (3/3) Stomo - AKS
07.09.2019	15.11. bis 12.12.	0	Historisch (1/3) Erst - INE
01.02.2020	15.11. bis 12.12.	908,6	Historisch (1/2) Folge - INF
03.02.2020	15.11. bis 12.12.	0	Aktiv (3/3) Stomo - AKS
06.09.2019	13.12. bis 31.12.	0	Historisch (1/3) Erst - INE
01.02.2020	13.12. bis 31.12.	616,55	Historisch (1/2) Folge - INF
03.02.2020	13.12. bis 31.12.	0	Aktiv (3/3) Stomo - AKS
Gebietskrankenkasse			
Übermittlung	Zeitraum 2018	Betrag/Leistung	Status
28.02.2019	10.08. bis 17.08.	259,6	Historisch (1/2) Folge - AKF
03.02.2020	10.08. bis 17.08.	259,6	Historisch (2/2) Erst - INE
28.02.2019	23.08. bis 19.09.	908,6	Historisch (1/2) Erst - INE
03.02.2020	23.08. bis 19.09.	908,6	Aktiv (2/2) Folge - AKF
28.02.2019	20.09. bis 17.10.	908,6	Historisch (1/2) Erst - INE
03.02.2020	20.09. bis 17.10.	908,6	Aktiv (2/2) Folge - AKF
28.02.2019	18.10. bis 14.11.	908,6	Historisch (1/2) Folge - AKF
03.02.2020	18.10. bis 14.11.	908,6	Historisch (2/2) Erst - INE
28.02.2019	15.11. bis 12.12.	908,6	Historisch (1/2) Folge - AKF
03.02.2020	15.11. bis 12.12.	908,6	Historisch (2/2) Erst - INE
28.02.2019	13.12. bis 31.12.	616,55	Historisch (1/2) Folge - AKF
03.02.2020	13.12. bis 31.12.	616,55	Historisch (2/2) Erst - INE
Sozialministeriumservice			
Übermittlung	Zeitraum 2018	Betrag/Leistung	Status
21.09.2020	13.12. bis 31.12.	0	Historisch (1/2) Erst storniert - INES
21.09.2020	13.12. bis 31.12.	0	Aktiv (2/2) Stomo - AKS
Akürzung			
		Bedeutung	
AKF		Aktiver Folge-LZ eindeutig	
AKS		Aktiver Stomo-LZ	
INE		Inaktiver Erst-LZ, vorher Status AKE	
INF		Inaktiver Folge-LZ eindeutig, vorher Status AKF	
INES		Inaktiver Erst-LZ, vorher Status AKE, der storniert wurde	

Die belangte Behörde erließ am 19. September 2019 den Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2018 (antragslose Arbeitnehmerveranlagung).

Der Erstbescheid enthielt auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG anzusetzende Einkünfte iHv Euro 746,35 und 162,25 (insgesamt somit € 908,60).

Mit Bescheid vom 13. Februar 2020 nahm die belangte Behörde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2018 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und begründete wie folgt:

"Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

-Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt.

-Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid."

Im ursprünglichem Einkommensteuerbescheid vom 19.09.2019 wurden die auf Grund der Kontrollrechnung anzusetzenden Einkünfte mit € 908,60 angesetzt, im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid vom 13.02.2020 mit € 5.419,15. Durch die Neufestsetzung der Einkommensteuer und unter Berücksichtigung des bisher vorgeschriebenen Betrages (Gutschrift iHv Euro 1.135,00) ergab sich eine Nachforderung iHv € 979,00.

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

„Wir haben nachträglich Informationen zu Lohnzettelangaben oder Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe erhalten. Die Beträge finden Sie in der Aufstellung.

Sie haben steuerfreie Leistungen wie z. b. Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler bezogen. In diesem Fall sieht das Einkommensteuergesetz 2 Berechnungsvarianten vor (§ 3 Abs 2 EStG 1988). Die für Sie günstigere Kontrollrechnung haben wir angewendet und ein Einkommen von 14.556,64 zu Grunde gelegt.

Welche Berechnungsvarianten gibt es?

1. Die Umrechnungsvariante: Hier rechnen wir ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf einen Jahresbetrag um und berücksichtigen Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge. Dadurch ergibt sich ein Durchschnittssteuersatz, den wir auf ihr Einkommen anwenden.

2. Die Kontrollrechnung: Hier werden die steuerfreien Bezüge direkt dem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet und besteuert.“

In der auch gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 13. Februar 2020 fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 28.2.2020 (eingelangt am 06. März 2020) begehrte die Beschwerdeführerin (Bf.) die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Begründend führte die Bf. aus:

„Mit erstgenannten Bescheid verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2018. Begründend führte das Finanzamt unter Verweis auf den neuen Einkommensteuerbescheid 2018 an, dass es „nachträglich Informationen zu Lohnzettelangaben oder Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe erhalten [habe].“ Das Verfahren sei wiederaufgenommen worden, da nachträglich Lohnzettel oder eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen „berichtigt oder neu übermittelt“ worden seien.

Laut telefonischer Auskunft des Finanzamts am 27.02.2020 wurden die nunmehr berücksichtigten Beträge für 2018 von der Gebietskrankenkasse jedoch zweimal, in selbiger Höhe an das Finanzamt gemeldet: 28.02.2019 und 03.02.2020.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides am 19.09.2019 waren diese Beträge dem Finanzamt daher bereits bekannt. Es ist daher nicht richtig, dass berichtigte oder neu übermittelte Beträge vorliegen und war eine Wiederaufnahme des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens daher nicht zulässig.

Ich beantrage die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

[...]“

Am 24. April 2020 wurde die Beschwerde mittels Beschwerdevereinsentscheidung über den Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2018 (aus der Begründung ersichtlich – gemeint hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2018) abgewiesen. Begründend wurde festgehalten:

„Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme wird abgewiesen, da zum Zeitpunkt der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2018 am 19.09.2019 der für die Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende übermittelte Betrag 908,60 € anstatt der richtigerweise anzusetzende Betrag 5.419,15 € ausgewiesen wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Mit Schriftsatz vom 08.05.2020 (eingelangt am 15. Mai 2020) stellte die Bf. fristgerecht einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 06.03.2020 an das Bundesfinanzgericht. Die Bf. führte (ergänzend) aus:

„In der Begründung der Beschwerdevereinsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2018 führt das Finanzamt aus, dass die Wiederaufnahme abzuweisen sei, „da zum Zeitpunkt der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2018 am 19.09.2019 der für die Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende übermittelte Betrag 908,60 € anstatt richtigerweise anzusetzende

Betrag 5.419,15 ausgewiesen wurde“. Dies widerspricht aber der Auskunft, die mir am 27.02.2020 telefonisch vom Finanzamt mitgeteilt wurde. Demnach wurden die nunmehr berücksichtigten Beträge für 2018 von der Gebietskrankenkasse jedoch zweimal, in selbiger Höhe an das Finanzamt gemeldet: am 28.02.2019 und 03.02.2020. Die auskunftserteilende Finanzamtsmitarbeiterin, die ihren Namen leider beim Telefonat nicht mitgeteilt hatte, meinte, dies sei so aus dem Verfahrensakt ersichtlich. Zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides am 19.09.2019 waren diese Beträge dem Finanzamt daher bereits bekannt. Es ist daher nicht richtig, dass berichtigte oder neu übermittelte Beträge vorliegen und war eine Wiederaufnahme des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens daher nicht zulässig. Ich beantrage die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem meinem Beschwerdevorbringen Rechnung getragen wird.“

Am 10.11.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 13. Februar 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

2. Beweiswürdigung

Dem Sachverhalt liegen die im Zuge der Aktenvorlage übermittelten Dokumente, insbesondere die ergangenen Bescheide der Finanzverwaltung zu Grunde. Die Daten der Lohnzettelübermittlungen wurden aus den vorgelegten Ausdrucken, VKSA – Meldungen (HG, KG, ALG) – Auskunft, sowie der Einsicht in den Veranlagungsakt (aktive und historische Lohnzettel) ermittelt.

Strittig ist, ob, wie von der Bf. vorgebracht, die Meldungen der OÖ Gebietskrankenkasse dem Finanzamt bereits vor Erlassung des Erstbescheides bekannt waren.

Der Erstbescheid enthielt auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG anzusetzende Einkünfte iHv Euro 746,35 und 162,25 (insgesamt somit € 908,60).

Der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2018 vom 13.02.2020 enthielt auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG anzusetzende Einkünfte in Höhe von insgesamt € 5.419,15. Diese setzten sich aus den Bezügen des Arbeitsmarktservice (wie im Erstbescheid) und zudem Leistungen der OÖ Gebietskrankenkasse iHv € 616,55, € 908,60, € 908,60, € 259,60, € 908,60, und € 908,60 zusammen.

Die unterschiedliche Berücksichtigung der auf übermittelten Daten beruhenden Bezügen der OÖ Gebietskrankenkasse als auch des Arbeitsmarktservice Österreich in den ergangenen Bescheiden lassen sich aus den Verfahrensakten nicht nachvollziehen. Aus den ermittelten und dargestellten Übermittlungsdaten der Bezugsmeldungen der OÖ Gebietskrankenkasse und des Arbeitsmarktservice lässt sich jedoch klar ableiten, dass sämtliche relevanten Meldungen, insbesondere die der OÖ Gebietskrankenkasse über Zeitraum und Bezugshöhe, dem Finanzamt

vor der Erlassung des Erstbescheides vorlagen. Aus den überprüften Lohnzettelmeldungen der OÖ Gebietskrankenkasse ergibt sich unzweifelhaft eine zweifache Übermittlung der identen Bezugsdaten erstmals am 28.02.2019 und nochmals am 03.02.2020.

Die Meldungen der OÖ Gebietskrankenkasse waren dem Finanzamt bereits vor Erlassung des Erstbescheides bekannt. Diese Lohnzettel/Meldungen wurden durch die OÖ Gebietskrankenkasse erstmalig am 28.02.2019 und erneut am 03.02.2020, übermittelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

"Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder [...]"

§ 93 BAO regelt den Inhalt von Bescheiden. In § 93 Abs. 3 lit a BAO ist normiert, dass der Bescheid, 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, eine Begründung zu enthalten hat.

§ 307 Abs. 3 BAO lautet:

[...]

„Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.“

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur erkennt, besteht die Aufgabe des Verwaltungsgerichtes bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt darin, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 2.2.2000, 97/13/0199; 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; BFG 14.2.2019, RV/5101112/2017 und die darin zitierte Judikatur des VwGH). Das Bundesfinanzgericht könne zwar gemäß § 279 Abs. 1 BAO in

der Sache auch durch Abänderung des angefochtenen Bescheides nach jeder Richtung entscheiden, die Abänderung müsste aber jedenfalls innerhalb der "Sache" bleiben; die Heranziehung eines zusätzlichen Wiederaufnahmegrundes durch das BFG wäre eine Überschreitung der Begrenzung durch die "Sache" (siehe auch Ritz in SWK 12/2019, 602).

Eine Tatsache (bzw. Beweismittel) ist "neu hervorgekommen" (*nova reperta*), wenn sie schon vor Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren zuletzt abschließenden Bescheides bestanden hat, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wird (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; BFG 11.07.2019, RV/7102206/2019; 16.04.2019, RV/7101946/2019; 5.12.2019, RV/2101157/2019; 16.05.2019, RV/5100893/2018; 14.02.2019, RV/5101112/2017).

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 (vgl. zB. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030).

Die Übermittlung der Lohnzettel dient zu Kontrollzwecken und soll bewirken, dass bei einer Veranlagung die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte in zutreffender Höhe erfasst werden (*Ebner* in Jakom EStG¹⁵, § 84, RZ 1).

Dem Finanzamt wurden die Lohnzettel/Meldungen der OÖ Gebietskrankenkasse bereits am 28.02.2019 elektronisch übermittelt und wiesen die Bezugszeiträume und die konkret erbrachten Leistungen aus. Durch die erneute elektronische Übermittlung am 03.02.2020 wurden keine neuen Tatsachen bekannt. Vielmehr enthielten die übermittelten Daten vom 03.02.2020 inhaltlich exakt die gleichen Bezugszeiträume und die konkret erbrachten Leistungen. Somit fehlt der Wiederaufnahme der wesentliche Grund, eine Tatsache die neu bekannt wurde oder hervorgekommen ist. Im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 19.09.2019, waren die Einkünfte in richtiger Höhe erfasst und konnten daher tatsächlich der Veranlagung zugrunde gelegt werden. Die nachträgliche Übermittlung von Meldungen, die keinerlei Änderungen oder Berichtigungen erfuhren, stellt daher keinen Wiederaufnahmegrund dar und erfolgte diese rechtswidrig.

Die mangelnde Begründung und Darlegung des Wiederaufnahmegrundes, sowie die fehlende Begründung der Ermessensentscheidung behaften für sich alleine, die Wiederaufnahme mit einem erheblichen Rechtsmangel, der in der Beschwerdeentscheidung nicht saniert werden konnte (vgl. VwGH vom 26.11.2011, 2007/13/0076, *Ritz* in SWK 12/2019, S 602).

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren betreffend Einkommensteuer in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2018 vom 13.02.2020) ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2018 vom 19.09.2019 erlangt wieder Rechtswirksamkeit (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).

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.

Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, so ist, entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26. 1. 2011, 2007/13/0076; 27. 6. 2013, 2010/15/0052), der angefochtene Bescheid im Beschwerdeverfahren ersatzlos aufzuheben.

Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision liegen daher nicht vor.

Linz, am 15. Februar 2023