



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RG, Pensionist, P,L, vom 28. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005** vom 29. April und 20. Mai 2008, betreffend **Festsetzung der Anspruchszinsen 2005** vom 29. April 2008 und betreffend **Einkommensteuer 2005** vom 20. Mai 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Pensionist und bezieht als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im berufungsgegenständlichen Jahr 2005 flossen ihm sowohl Pensionsbezüge von der Pensionsversicherungsanstalt (in der Folge kurz PVA) als auch von der P AG (in der Folge kurz PAG) zu.

Demgemäß bezifferte der Pflichtige in seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005** die Anzahl der "bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Jahr 2005" in der entsprechenden Rubrik auch mit "2".

Im Zuge der erklärungskonformen Veranlagung wurden im **Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20. November 2006** jedoch lediglich jene Bezüge im Ausmaß von 28.105,80 € erfasst, die sich aus dem am 16. Februar 2006 von der PVA elektronisch übermittelten Lohnzettel ergaben. In einem Aktenvermerk vom selben Tag (20. November 2006) findet sich

hiezuh der Vermerk des zuständigen Sachbearbeiters des Finanzamtes "Gemeinsame Versteuerung der Pensionen".

Erst am **25. April 2008** wurde – wie aus dem (elektronischen) Akt des Finanzamtes hervorgeht – ein **Lohnzettel der PAG** für das Jahr 2005 über den H übermittelt, in dessen Gefolge vom Finanzamt mit **Bescheid vom 29. April 2008** eine **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005** durchgeführt wurde. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass von einem der Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) des Berufungswerbers ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Gleichzeitig erging im wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005**, im Rahmen welchen nunmehr (neben jenen laut Lohnzettel der PVA) auch die am Lohnzettel der PAG ausgewiesenen Bezüge in Höhe von 34.921,95 € berücksichtigt wurden. Zusätzliche Lohnsteuer wurde – weil am Lohnzettel vom 25. April 2008 nicht ausgewiesen – **nicht** angerechnet.

Ebenfalls am 29. April 2008 erging auch ein **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005**, mit dem auf Grund der Einkommensteuernachforderung Anspruchszinsen in Höhe von 1.323,23 € vorgeschrieben wurden.

Der Lohnzettel der PAG vom 25. April 2008, aus dem eine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer nicht hervorging, wurde am 7. Mai 2008 vom Finanzamt wieder storniert.

In **Telefonaten** des zuständigen Sachbearbeiters des Finanzamtes mit der Pensionsversicherungsanstalt und der PAG wurde in der Folge am **13. Mai 2008** klar gestellt, dass im konkreten Fall eine gemeinsame Versteuerung der Pension der ab Dezember 2004 zugeflossenen Pensionsleistungen der PAG mit jenen der PVA erst ab 2006 durchgeführt worden war.

Mittels **E-Mail-Anfrage des Finanzamtes vom 19. Mai 2008** wurde der zuständige Sachbearbeiter der PAG um Übersendung der offensichtlich fehlenden Lohnzetteldaten ersucht, da für den Berufungswerber bis zu diesem Zeitpunkt *"keine (für eine Veranlagung verwertbaren) Lohnzetteldaten übermittelt"* worden seien.

In seiner **Rückantwort** (E-Mail vom selben Tag) führte dieser aus, dass die Daten mittels jährlicher Datenübermittlung am 28. Februar 2006 transferiert worden seien. Aus softwaretechnischen Gründen sei es leider nicht möglich, einen Datenträger für 2005 zu erstellen. Auch via ELDA sei dies seit 2 Wochen nicht mehr möglich.

Die Lohnzetteldaten (Zusammenfassung der Daten von zwei Formularen L 16) wurden daher im Mailwege übersandt.

Mit **Bescheid vom 20. Mai 2008** wurde auf Grund dieser aktuellen Lohnzetteldaten unter Hinweis auf einen neuen bzw. berichtigten Lohnzettel abermals eine **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005** durchgeführt.

Mit gleichem Datum erging zudem abermals ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005**, im Rahmen welchen wiederum die PAG-Pensionsbezüge – diesmal aber auch die auf Grund der nunmehr vollständigen Lohnzetteldaten bekannte, zusätzlich anrechenbare Lohnsteuer von 7.913,72 €! – berücksichtigt wurden.

Mit **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 vom 20. Mai 2008** wurde auch die Höhe der Anspruchszinsen an die nunmehr geringere Einkommensteuernachforderung angepasst, indem eine Gutschrift von 628,74 € ausgewiesen wurde.

Gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 29. April und 20. Mai 2008, den Anspruchszinsenbescheid vom 29. April 2008 sowie den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20. Mai 2008 erhob der Pflichtige mit Eingabe vom 28. Mai 2008 **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Aufgrund der fristgerecht eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 habe das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid, datiert mit 20. November 2006 erlassen. Obwohl in der Erklärung richtig angegeben worden sei, dass zwei pensionsauszahlende Stellen im Jahr 2005 Leistungen erbracht hätten, sei bei der Arbeitnehmerveranlagung nur der Bezug der Pensionsversicherungsanstalt berücksichtigt worden.

Eine mündliche Auskunft von einem Steuerfachmann habe ergeben, dass in diesem Falle dem Steuerpflichtigen, der die Erklärung vollständig und richtig ausgefüllt habe, keine Meldepflicht treffe.

Seine Recherchen hätten außerdem ergeben, dass von der PAG (zweite pensionsauszahlende Stelle) die Lohnzetteldaten für das Jahr 2005 vollständig und richtig am 28. Februar 2006 elektronisch an das zuständige Finanzamt gemeldet worden seien. Aus edv-technischen Gründen seien für 2005 zwei Meldungen gemacht worden, die aufaddiert die richtigen Daten ergäben. Der vom Finanzamt angeforderte "neue" Lohnzettel weise nur die zusammengerechneten Daten aus, die bereits elektronisch gemeldet worden seien. Tatsache sei daher, dass von der PAG keine berichtigen (somit auch keine neuen) Lohnzetteldaten, sondern nur eine händische Zusammenfassung der fristgerecht gemeldeten Daten übermittelt worden seien. Dem Finanzamt hätten daher vor Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2005 in Summe die vollständigen und auch richtigen Lohnzetteldaten von der PAG vorgelegen. Es stelle sich daher die Frage, ob in diesem Falle eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zulässig sei.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO, da im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c zweifelsfrei nicht vorlägen, nur zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

Laut VwGH sei eine Wiederaufnahme nur dann zulässig, wenn dem Finanzamt nachträglich Umstände zugänglich würden, von denen es nicht schon vorher Kenntnis gehabt habe (VwGH 23.11.92, 92/15/0095). In der Praxis bedeute dies, dass eine Wiederaufnahme dann nicht zulässig sei, wenn der Sachverhalt aus der eingereichten Erklärung schon vor Ergehen des Bescheides bekannt gewesen sei. Dies sei zweifelsfrei zu bejahen, weil in der Erklärung richtig angegeben worden sei, dass von zwei Stellen Pension bezogen worden sei. Die erhaltenen Bezüge selbst seien vom Steuerpflichtigen nicht auszufüllen. Von ihm seien daher alle für den

Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offengelegt worden.

Da vom Steuerpflichtigen bei der Arbeitnehmerveranlagung keine weiteren Daten gefordert seien, könne eine Wiederaufnahme nur aus den übermittelten Lohnzetteldaten abgeleitet werden. Diesbezüglich sei von ihm festgestellt worden, dass die Datenübermittlung für 2005 von der PAG vollständig und richtig am 28. Februar 2006 erfolgt sei. Lediglich aus softwaretechnischen Gründen seien von der PAG zwei Datenträger erstellt worden. In Summe ergäben sich in allen gemeldeten Kennzahlen die für die Veranlagung richtigen Daten. Die Anfrage seitens des Finanzamtes an die PAG vom 13. Mai 2008 laute offensichtlich deshalb, dass keine "verwertbaren" Daten bis heute vorgelegen hätten. Den Begriff verwertbar kenne das Gesetz im diesbezüglichen Zusammenhang nicht, sodass dieser als maßgebliches Unterscheidungskriterium im Falle einer beabsichtigten Wiederaufnahme des Verfahrens nicht herangezogen werden könne.

Aus der Sicht des § 119 Abs. 1 BAO betrachtet, müsse auch hinsichtlich der Lohnzetteldaten festgestellt werden, dass diese vollständig und wahrheitsgemäß übermittelt worden seien. Die nachträgliche Anfrage des Finanzamtes bei der PAG habe daher keine neuen Tatsachen ergeben. Bereits bei der Veranlagung 2005 seien dem Finanzamt alle Daten für eine richtige Veranlagung bekannt gewesen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erscheine daher unzulässig.

Es werde daher beantragt, die durchgeführten Wiederaufnahmen des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 vom 29. April und 20. Mai 2008 aufzuheben sowie die mit Einkommensteuerbescheid 2005 festgesetzte Einkommensteuer und die Anspruchszinsen zu stornieren.

Anlässlich einer **persönlichen Vorsprache am 8. Juli 2008** beim Finanzamt wurde dem Berufungswerber für das Jahr 2005 **Akteneinsicht in den elektronischen Akt** des Finanzamtes gewährt, aus dem hervorgeht, dass von der PAG insgesamt zwei Lohnzettel übermittelt worden waren, nämlich jener vom 25. April 2008, der allerdings laut Vermerk vom 7. Mai 2008 storniert worden war, und jener vom 19. Mai 2008, der nunmehr auch die einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer ausgewiesen hatte.

In diesem Zusammenhang wurde ihm gegenüber vom Sachbearbeiter des Finanzamtes dargelegt, dass nach dessen Erachten neue Tatsachen insofern vorlägen, als der PAG-Lohnzettel erstmalig am 25. April 2008 (ohne Lohnsteuer) und dann neuerlich am 19. Mai 2008 übermittelt worden wäre. Weiters wurde auf die einschlägigen Gesetzesbestimmungen (§ 84, § 47 Abs. 4 EStG samt Verordnung) und entsprechende Literatur (Fellner, SWK 16/2004, T 113) verwiesen.

In einem **Telefonat vom 5. August 2008** bekräftigte der Berufungswerber sein Berufungsbegehren, indem er darauf hinwies, dass die Bestimmung des § 47 Abs. 4 EStG in seinem Fall zeitlich (Veranlagung 2005) nicht zutreffe. Des Weiteren seien die Lohnzetteldaten nach Auskunft der PAG übermittelt worden. Dass die Daten beim Finanzamt nicht angekommen seien, sei ihm nicht anzulasten.

Mit **Vorlagebericht vom 24. September 2008** wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zur Wiederaufnahme der Verfahren laut Bescheiden vom 29. April 2008 bzw. 20. Mai 2008:

Gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn *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.*

Strittig war im gegenständlichen Fall vor allem, ob gegenüber dem Veranlagungsverfahren, das zur Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 20. November 2006 geführt hatte, **Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen** sind.

Nach Ansicht des Finanzamtes ergab sich eine neue Tatsache zunächst aus der erstmaligen Übermittlung des Lohnzettels der PAG am 25. April 2008; eine weitere neue Tatsache sei durch den berichtigten Lohnzettel der PAG, der am 19. Mai 2008 übersandt worden sei, hervorgekommen.

Der Berufungswerber hingegen beruft sich einerseits darauf, dass er in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung durch die Angabe des Wertes "2" bei der Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen darauf hingewiesen hätte, dass eben zwei solche existieren würden. Andererseits vermeint er auch, aus seinen Unterlagen die Übermittlung der Lohnzetteldaten per 28. Februar 2006 ersehen zu können. Wenn diese beim Finanzamt nicht eingetroffen wären, könne ihm dies nicht angelastet werden.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Fest steht und ist dies auch zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens nicht strittig, dass sich im gegenständlichen Fall eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur auf Grund des sog. Neuerungsstatbestandes ergeben hatte können.

Dies bedeutet, dass der Erfolg der Berufung von der Klärung der Frage, ob sich die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf **neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel** stützen konnten, abhängt.

Dazu ist zunächst die Definition des Begriffes "**Tatsachen**" von Bedeutung. Unter Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände zu verstehen, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom bisherigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz,

Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 7 zu § 303 mit Judikaturhinweisen).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, **ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können**. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc.) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes (VwGH 16.9.2003, 98/14/0031; 29.9.2004, 2001/13/0135).

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Urtz, BAO, § 303 E, E 177).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es **bedeutungslos, aus welchen Gründen** der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind. Auch wenn die Finanzbehörde anlässlich der Veranlagung keine weiteren Ermittlungen über die Sachverhaltsumstände durchgeführt hat, hindert dies nicht die spätere Verfahrenswiederaufnahme; es ist selbst unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (siehe Ellinger-Iro-Kram-Urtz, a.a.O., E 177a; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; 27.4.2000, 97/15/0207; 18.12.1996, 94/15/0155; UFS 3.1.2007, RV/0016-K/06).

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch **Gegenüberstellen des Wissensstandes** der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind (in diesem Sinne auch UFS 27.4.2005, RV/0360-W/04; 14.4.2005, RV/1289-W/04).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutete dies, dass

- **a)** zunächst der Wissensstand der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides auf Grund der Abgabenerklärung am 20. November 2006 mit jenem zum Zeitpunkt der Erlassung des ersten Wiederaufnahmebescheides vom 29. April 2008 auf Grund des am 25. April 2008 übermittelten Lohnzettels und
- **b)** in weiterer Folge der Wissensstand zum Zeitpunkt der Erlassung des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheides vom 29. April

2008 mit jenem zum Zeitpunkt der Erlassung des zweiten Wiederaufnahmebescheides vom 20. Mai 2008 auf Grund der am 19. Mai 2008 übermittelten Lohnzetteldaten zu vergleichen war.

Ad a)

Zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 26. November 2006 war – darin ist dem Berufungswerber zuzustimmen – der Abgabenbehörde auf Grund der Abgabenerklärung des Pflichtigen bekannt, dass es **zwei bezugsauszahlende Stellen** gab.

Bis zu diesem Zeitpunkt war jedoch erst der Lohnzettel einer pensionsauszahlenden Stelle übermittelt worden, nämlich jener der PVA.

Eine Veranlagung zur Einkommensteuer unter Ansatz der Bezüge laut diesem einen Lohnzettel wurde – wie aus dem Aktenvermerk vom 20. November 2006 hervorgeht – vom Finanzamt ohne weitere Rückfrage beim Pflichtigen im Hinblick auf die Bestimmung des § 47 Abs. 4 EStG 1988, wonach beim Bezug von zwei oder mehreren Pensionen unter bestimmten Voraussetzungen (Anordnung im Ordnungswege) eine gemeinsame Versteuerung durch eine auszahlende Stelle mit nur einem Lohnzettel möglich ist, und die Annahme, dass diese im gegenständlichen Fall angewendet worden wäre, durchgeführt. Ein Grund, warum diese Annahme beim Berufungswerber für das Jahr 2005 nicht zutreffen hätte sollen, ist auf Grund der Geltung des § 47 Abs. 4 EStG 1988 in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die gemeinsame Versteuerung von Pensionen, BGBl II 2001/55 idF BGBl II 2001/384, (Geltung ab 2001 bzw. 2002) nicht ersichtlich.

Fest steht aber eindeutig, dass dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 20. November 2006 jedenfalls die Höhe allfälliger maßgeblicher Besteuerungsgrundlagen, die sich aus dem Lohnzettel einer zweiten Stelle ergeben hätten, bzw. die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit **nicht bekannt** war. Das Ausmaß dieser Einkünfte war weder aus einer entsprechenden Datenübermittlung – das Finanzamt ging fälschlicherweise davon aus, dass die Bezüge der zweiten pensionsauszahlenden Stelle in jenem einen Lohnzettel der PVA schon miterfasst wären! – noch aus Angaben des Pflichtigen in seiner Erklärung hervorgegangen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass dem Berufungswerber jedenfalls darin Recht zu geben ist, dass er zu einer Angabe der Höhe seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch nicht verpflichtet gewesen und er – wie er in seiner Berufungsschrift bekräftigte – seiner Offenlegungspflicht im Rahmen seiner Erklärung in vollem Umfange nachgekommen war. Ihm ist auch darin beizupflichten, dass er, wie er eingewendet hat, tatsächlich die Anzahl der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen in seiner Erklärung 2005 mit "2" angegeben und insofern die Abgabenbehörde darauf hingewiesen habe.

Aber – wie oben ausgeführt – hat der Umstand, dass die Abgabenbehörde (allenfalls auch in verschuldeter Art und Weise) weitere Ermittlungen unterlässt, keinen Einfluss auf die Qualifikation des Wiederaufnahmegrundes. Wesentlich ist einzig und allein, ob zwischen den Zeitpunkten der Erlassung der Bescheide eine oder mehrere neue Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, sich also der **Wissensstand der Behörde verändert** hat.

Gerade das war im gegenständlichen Verfahren der Fall.

Der Abgabenbehörde (Finanzamt) war zwar die Zahl der bezugsauszahlenden Stellen (die eine Tatsache) bekannt, nicht aber die Höhe der Bezüge einer zweiten Stelle bzw. der gesamten Einkünfte des Pflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (eine andere Tatsache).

Damit war ihr aber bei Erlassung des Erstbescheides am 26. November 2006 der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Vielmehr hätte sie erst die Höhe der von der zweiten bezugsauszahlenden Stelle bezogenen Einkünfte ermitteln müssen.

Ob sie diese Ermittlungen aus ihrem Verschulden nicht durchgeführt hat, kann bei Beurteilung der Frage, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, auf Grund des oben Ausgeführten dahingestellt bleiben. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang aber, dass im Hinblick auf die Bestimmung des § 47 Abs. 4 EStG 1988, wonach beim Bezug von zwei oder mehreren Pensionen unter bestimmten Voraussetzungen von einer gemeinsamen Besteuerung durch eine auszahlende Stelle mit nur einem Lohnzettel ausgegangen werden kann, die Vermutung, dass dies auch beim Berufungswerber so passiert sei, nicht ungerechtfertigt erscheint, zumal – wie sich später herausgestellt hat – dies tatsächlich bei ihm ja auch ab 2006 der Fall war. Ein allfälliges Verschulden der Behörde könnte daher nur als gering erachtet werden.

Jedenfalls ist aus diesen Ausführungen aber zu ersehen, dass es der Abgabenbehörde erster Instanz **zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 26. November 2006 an der Kenntnis um eine für die Besteuerung wesentliche Tatsache mangelte**, nämlich an jener um die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel der PAG. Diese Tatsache gelangte dem Finanzamt erst durch die Übermittlung des – wenn auch zunächst fehlerhaften Lohnzettels – am 25. April 2008 zur Kenntnis.

Der Berufungswerber vermeinte nun, nachdem er im Rahmen einer Akteneinsicht beim Finanzamt auch selbst festgestellt hatte, dass der entsprechende Lohnzettel tatsächlich erst seit 25. April 2008 bei der Abgabenbehörde aktenkundig ist, des Weiteren, dass ihm dieser Umstand nicht anzulasten sei, zumal laut PAG der Lohnzettel von dort rechtzeitig übermittelt worden sei.

Hiezu ist auszuführen, dass dieser Umstand dem Berufungswerber im gegenständlichen Verfahren nicht "angelastet" wird bzw. nicht "anzulasten" ist.

Die Formulierung des gesetzlichen Tatbestandes des § 303 Abs. 4 BAO lässt aber eine Berücksichtigung dieser nicht gelungenen, rechtzeitigen Übermittlung des Lohnzettels der PAG nicht zu.

Fest steht nämlich, dass – aus welchem Grund auch immer – die Lohnzetteldaten der PAG dem Finanzamt erstmals mit der Übermittlung des strittigen Lohnzettels am 25. April 2008 bekannt wurden.

Das bestritt auch der Berufungswerber nicht mehr, nachdem er sich im Rahmen seiner Einsicht in den elektronischen Akt des Finanzamtes selbst davon überzeugen hatte können, dass ein Lohnzettel der PAG vor dem 25. April 2008 beim Finanzamt nie eingetroffen war. Vor allem meldete er weder Zweifel an der Richtigkeit der Aktenlage an noch bot er entsprechende Gegenbeweise an. Vielmehr führte er richtigerweise nur aus, dass ihm – wie erwähnt – der Umstand der fehlenden Datenübermittlung tatsächlich keinesfalls angelastet werden könne, zumal er davon ausgehen konnte (was offenbar auch die PAG selbst zunächst tat, da der Lohnzettel erst mit zweijähriger Verspätung beim Finanzamt eintraf!), dass die Übermittlung nicht funktioniert hatte.

Das ändert aber nichts daran, dass auf den Wissensstand der veranlagenden Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides abzustellen war. Dieser war aber mangels Kenntnis der tatsächlichen Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu diesem Zeitpunkt nicht in jenem Ausmaß so vollständig gegeben, dass diese schon zu diesem Zeitpunkt zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung kommen hätte können.

Der entsprechende Wissensstand der Abgabenbehörde war vielmehr erst durch die **erstmalige** Übermittlung des Lohnzettels am 25. April 2008 gegeben.

Damit hatte sich der Wissensstand der Abgabenbehörde gegenüber jenem seit Erlassung des Erstbescheides erst mit diesem Datum geändert und war erst dadurch eine **neue Tatsache** (Höhe der Bezüge) hervorgekommen, die als solche **gemäß § 303 Abs. 4 BAO** zu qualifizieren war.

Ad b)

Wenn in weiterer Folge auf Grund von Ermittlungshandlungen, die sich vor allem auch auf die Fragwürdigkeit der Richtigkeit dieses am 25. April 2008 übermittelten Lohnzettels insofern bezogen, als darin keine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer ausgewiesen war, am 19. Mai 2008 ein neuer (berichtigter) Lohnzettel, der nun sämtliche Daten enthielt, übermittelt wurde, so muss dies gemäß den obigen Ausführungen abermals als neue Tatsache gewertet werden, da die Behörde durch diesen Umstand gegenüber dem bisherigen wiederum auf einen neuen Wissensstand gebracht wurde.

Während sie nämlich zum Zeitpunkt der Erlassung des im ersten wiederaufgenommenen Verfahren am 29. April 2008 **keine Kenntnis** von der zusätzlich von der PAG einbehaltenen bzw. anrechenbaren Lohnsteuer gehabt hatte, erlangte sie hievon erst am 19. Mai 2008 Kenntnis. Demgemäß ist dieser Umstand als **neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO** zu qualifizieren.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang zum Einwand des Berufungswerbers, wonach das Finanzamt in seiner Anfrage an die PAG vom 13. Mai 2008 bloß von nicht "verwertbaren" Daten gesprochen habe, dass sich diese Äußerung auf Grund des gegebenen Verfahrensablaufes in logischer Weise aus der fehlerhaften Übermittlung des Lohnzettels vom 25. April 2008 erklären lässt. Da es nämlich auf Grund des Umstandes, dass trotz des Umfangs der Bezüge keine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer ausgewiesen worden war, offensichtlich war, dass dieser Lohnzettel nicht vollständig sein konnte, wurde er – wie aus dem Akt ersichtlich – storniert und im Rahmen weiterer Ermittlungen, zu denen auch die E-Mail-Anfrage an die PAG vom 19. Mai 2008 gehörte, auf dessen mangelnde "Verwertbarkeit" hingewiesen.

Insgesamt musste der Unabhängige Finanzsenat auf Grund obiger Erwägungen somit zu dem Schluss kommen, dass das Tatbestandsmerkmal des "Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln" auf Grund des gegebenen Sachverhaltes und der geschilderten Erwägungen in Bezug auf beide angefochtenen Wiederaufnahmebescheide als erfüllt anzusehen war.

Was die **Berechtigung zur Wiederaufnahme im Rahmen der Ermessensübung** anlangt, so ist hiezu Folgendes auszuführen:

Dass die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens eine Ermessensentscheidung ist, ergibt sich schon allein aus der Formulierung des Tatbestandes des § 303 Abs. 4 BAO ("*...kann...*").

Bei dieser Ermessensentscheidung sind die Ziele der im Bereich der Abgabefestsetzung herrschenden Grundsätze in entsprechender Weise gegeneinander abzuwägen.

Insbesondere ist bei einer positiven Ermessensentscheidung darzulegen, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (siehe Ritz, a.a.O., Tz 37 zu § 303 und die dort zit. Jud. und Lit.).

Für die Wiederaufnahme sprach im gegenständlichen Fall vor allem der Umstand, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Dass im gegenständlichen Fall durch beide Wiederaufnahmen ein insgesamt rechtsrichtiges Ergebnis erzielt wurde, bestreitet auch der Berufungswerber nicht, da er die Erfassung der Bezüge der PAG in keiner Phase des Verfahrens in Zweifel zog.

Ebenso wurde damit auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig zu behandeln sind, Rechnung getragen. Blicke der Erstbescheid in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an vollständig bekannt waren, gegenüber dem Berufungswerber benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme sprach im ersten Verfahren vor allem auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die mangelhafte Erfassung der Einkünfte des Berufungswerbers hätte einen nicht unerheblichen Einnahmefall des Staates nach sich gezogen.

Die Frage nach der Billigkeit der Wiederaufnahme, im Rahmen welcher vor allem darauf Bedacht zu nehmen war, ob berechnigte Interessen des Berufungswerbers an der Rechtsbeständigkeit verletzt würden, vermochte die oben genannten Gründe für die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahmen nicht in den Hintergrund zu drängen.

Im ersten Wiederaufnahmeverfahren war in diesem Zusammenhang vor allem zu beachten, dass für den Berufungswerber ohne weiters die zu niedrige Ersterfassung laut Erstbescheid bzw. die Abgabepflicht der Einkünfte zu erkennen gewesen war. Dass er diese erkannt hatte, hat er auch selbst nicht geleugnet.

Wenn er seinerseits einwendete, dass ihm die fehlerhafte Übermittlung des Lohnzettels nicht angelastet werden könne, und sich die Frage stellt, inwieweit die Behörde an der Nichtvornahme weiterer Ermittlungen trotz seiner Angaben in der Erklärung ein Verschulden trifft, so vermag dies all jene angeführten Gründe, die für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sprechen, nicht aufzuwiegen, zumal – wie bereits ausgeführt – das Verschulden der Behörde, die im Hinblick auf die bereits oben angeführte Bestimmung des § 47 Abs. 4 EStG 1988 eine gemeinsame Versteuerung vermutete, allenfalls nur als gering erachtet werden konnte.

Umgekehrt schien die zweite Wiederaufnahme des Verfahrens zu Gunsten des Berufungswerbers ebenfalls gerechtfertigt, da damit das Ziel verfolgt wurde, die erst nachträglich bekannt gewordene anrechenbare Lohnsteuer zu berücksichtigen, was im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtsrichtigkeit, Gleichmäßigkeit und Billigkeit jedenfalls als geboten erachtet wurde.

In Zusammenfassung aller oben angeführten Erwägungen musste der Unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis kommen, dass sowohl der Bescheid über die Wiederaufnahme

des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 vom 29. April 2008 als auch jener vom 20. Mai 2008 nicht mit Rechtswidrigkeit belastet waren.

Das entsprechende Berufungsbegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

B) Zum Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20. Mai 2008:

Die Ausführungen des Berufungswerbers in seinem Berufungsschreiben waren grundsätzlich darauf gerichtet, die Berechtigung der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wiederaufnahme zu widerlegen.

Dass diese damit indirekt bzw. im Endergebnis auf eine Korrektur des Einkommensteuerbescheides 2005 im Sinne eines Ansatzes der Bemessungsgrundlagen laut ursprünglichem Einkommensteuerbescheid vom 20. November 2006 gerichtet waren, liegt auf der Hand.

Wesentlich erscheint aber, dass der Berufungswerber in keiner Phase des Verfahrens die Richtigkeit des Lohnzettels der PAG angezweifelt hat. Auch den Umstand, dass die Bezüge laut Lohnzettel der PAG im Verein mit jenen laut Lohnzettel der PVA in Summe seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Jahres 2005 darstellen, hat er nie in Frage gestellt.

Damit hat er aber keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 20. Mai 2008 dargelegt und konnte auch die ho. Berufungsbehörde keine solche erblicken, da die Höhe der zugeflossenen Einkünfte nicht in Frage stand.

Insbesondere gehört der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2005 auf Grund der Abweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide unter Punkt 1) dieser Entscheidung dem Rechtsbestand an, während er bei einer Stattgabe der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 307 Abs. 2 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden wäre.

Dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20. Mai 2008 lastet sohin weder ein materieller noch ein formeller Mangel an.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 20. Mai 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

C) Zum Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2005:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens

*des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (**Anspruchszinsen**)."*

*Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen." (**Abs. 2 leg.cit.**)*

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, der aber nicht als Abänderungsbescheid des ursprünglichen Zinsenbescheides zu betrachten ist (siehe Ritz, a.a.O., Tz 35 zu § 205).

Er tritt somit zum ursprünglichen Anspruchszinsenbescheid hinzu, weswegen eine gegen den ursprünglichen Bescheid eingebrachte Berufung als solche gegen die sich aus beiden Bescheiden ergebende Festsetzung zu betrachten ist (in diesem Sinne auch Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 274).

Im gegenständlichen Fall erging ein Anspruchszinsenbescheid erstmals am 29. April 2008 im Zusammenhang mit der sich aus dem im ersten wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 ergebenden Nachforderung.

Ein weiterer Zinsenbescheid wurde am 20. Mai 2008 im Zusammenhang mit der Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 im zweiten wiederaufgenommenen Verfahren erlassen.

Dem Umstand der Änderung des Stammabgabenbescheides (Einkommensteuerbescheides 2005) wurde also durch einen an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen, wobei dem gegenständlichen Berufungsbegehren aber dadurch nicht zur Gänze entsprochen wurde und die Berufung als gegen die sich aus beiden Bescheiden ergebende Anspruchszinsfestsetzung gerichtet zu betrachten war.

Wegen der genannten Bindung ist ein Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (Ritz, a.a.O., Tz 34 zu § 205). Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 252 Abs. 2 BAO, wonach ein Bescheid, dem ein (anderer) Abgabenbescheid zu Grunde liegt, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die in diesem anderen Bescheid getroffenen Entscheidungen unrichtig wären.

Im gegenständlichen Fall beruft sich der Berufungswerber auf die Rechtswidrigkeit des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheides, da die Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt sei.

Diese Begründung ist nicht dazu geeignet, die angefochtenen Zinsenbescheide aufzuheben und war die diesbezügliche Berufung daher schon deswegen abzuweisen.

Darüberhinaus ist in diesem Zusammenhang aber noch anzumerken, dass Ansprüche auf Anspruchszinsen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde entstehen (siehe Erläuterungen zur Regierungsvorlage der zitierten Bestimmung des § 205 BAO – RV 311 BlgNR 21. GP, 210ff).

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist allein von der zeitlichen Komponente, nämlich, wann die Einkommensteuerbescheide dem Abgabepflichtigen bekanntgegeben wurden, und von der Höhe der Nachforderungsbeträge abhängig. Dies erklärt sich aus dem Normzweck des § 205 BAO, der darin besteht, dass Anspruchszinsen schlichtweg nur mögliche Zinsenvorteile und –nachteile ausgleichen sollen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (RV 311 BlgNR 21. GP, 196). Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. –nachteilen. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (Ritz, a.a.O., Tz 2 zu § 205), und steht diese nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Dies bedeutet, dass sich die Berechtigung zur Erlassung des Zinsenbescheides schon allein aus dem Bestand des Stammabgabenbescheides (im gegenständlichen Fall des Einkommensteuerbescheides 2005) und der sich hieraus ergebenden Nachforderung ergab. Da der bezughabende Stammabgabenbescheid auf Grund der Ausführungen unter Punkt 1) und 2) im Rechtsbestand zu bleiben hat, ergibt hieraus auch keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Zinsenbescheides, zumal dieser im Verein mit dem Anspruchszinsenbescheid vom 20. Mai 2008, durch den die Vorschreibung der Anspruchszinsen insgesamt entsprechend reduziert wurde, dem in der Teleologie des § 205 BAO gelegenen Ergebnis – nämlich einer Verzinsung der Nachforderung im beschriebenen Ausmaß – Rechnung trug.

Die diesbezügliche Berufung war dementsprechend als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 21. Oktober 2008