

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Susanne Zankl, Elena Boninchi LLB oec. und Mag. Gottfried Warter in der Beschwerdesache X.Y. über die Beschwerde vom 05.05.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 04.04.2014, über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 in der Sitzung am 29.03.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Wiederaufnahmebescheid 2008 vom 4. April 2014 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

1. Verfahrenslauf

Am 28.5.2009 hat der Beschwerdeführer (Bf) die (Papier-)Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 beim Finanzamt (FA) eingereicht. Die Anzahl der Arbeitgeber wurde mit „1“ angegeben. Der Bf machte ausschließlich Sonderausgaben (Versicherungsprämien, Wohnraumschaffung/Sanierung und Kirchenbeitrag) geltend.

Am 16.9.2009 wurde der Bf antragsgemäß für das Jahr 2008 veranlagt. Als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden laut übermittelten Lohnzetteln der bezugsauszahlenden Stellen „A Service GmbH“ (ab 1.7.2008, vormals B-Service GmbH) und D.GmbH Bezüge in Höhe von € 19.144,91 (A Service GmbH) und von € 2.463,56 (D. GmbH) erfasst.

Am 14.10.2009 nahm das Finanzamt aufgrund der Übermittlung eines neuen Lohnzettels für das Jahr 2008 durch die A Service GmbH das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 wieder auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid 2008, in dem als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge der „A Service GmbH in Höhe von nunmehr € 19.476,49 erfasst wurden.

Ebenfalls am 14.10.2009 reichte der Bf einen Berufungsschriftsatz gegen die Einkommensteuer 2007 direkt beim Finanzamt ein. Darin wurde ausgeführt, dass die Kündigungsentschädigungen mit (Teil) Bescheiden der „A Service GmbH“ festgesetzt und demgemäß erst im Kalenderjahr 2008 flüssig gemacht worden wären. Im Beschwerdeschriftsatz wurde zunächst die gänzliche Außerachtlassung aller (unbedingte und bedingte) Kündigungsentschädigungen bei der Arbeitnehmerveranlagung 2007 beantragt. Der begehrte Einkünfteansatz resultiere nicht aus 2007, sondern wäre das Ersatzeinkommen für die Zeit der gesetzlichen Kündigungsfrist, zugeflossen im Kalenderjahr 2008 und daher im Jahr 2008 zu versteuern. Das Beschwerdebegehren wäre durch entsprechende Rechtsquellen gestützt.

Dem Beschwerdeschriftsatz 2007 vom 14.10.2009 beigelegt waren ein Kurzbrief und das A-Lohnkonto (die Aufstellungen über die Zusammensetzung der Bezüge, Forderungsaufstellung) für die Zeiträume 22.12.2007 bis 31.12.2007 und 1.1.2008 bis 30.6.2008.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 23.3.2010 betreffend die Einkommensteuer 2007 führte die Finanzbehörde begründend aus, dass alle Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zuzuordnen wären, in dem der Anspruch entstanden wäre und damit jenem Kalendermonat, in dem das Dienstverhältnis geendet hätte (30.9.2007).

Die dagegen erhobene Berufung des Bf wurde vom Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht, BFG) ebenso als unbegründet abgewiesen.

Im anschließenden Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat dieser schlussendlich mit Entscheidung vom Datum, GZ, die (bedingte) Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 22.3.2008 – 30.6.2008 in Höhe von € 6.497,35 brutto dem Veranlagungsjahr 2008 zugeordnet.

Mit Erkenntnis vom Datum hat das BFG die Entscheidung des VwGH umgesetzt und die (bedingte) Kündigungsentschädigung in Höhe von brutto € 6.497,35 (netto € 4.262,89) aus der Bemessungsgrundlage zur Festsetzung der Einkommensteuer 2007 ausgeschieden.

In der Folge wurde seitens der Abgabenbehörde am 4.4.2014 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 (Bescheiddatum vom 14.10.2009) von Amts wegen wiederaufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen. In die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer 2008 wurden dabei die Bezüge aus der im Jahr 2007 ausgeschiedenen bedingten Kündigungsentschädigung in Höhe von € 4.262,89 netto eingearbeitet und damit die Bezüge des Bf, die er durch die A Service GmbH für das Jahr 2008 erhalten hatte, im Jahr des Zuflusses erfasst und versteuert.

Am 5.5.2014 erhob der Bf sowohl gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 als auch gegen den Sachbescheid Einkommensteuer 2008 Beschwerde und führte dazu begründend aus, dass im gesamten Veranlagungsverfahren 2007 die Finanzbehörden 1. und 2. Instanz bei offen gelegtem

Sachverhalt rechtswidrig entschieden hätten. Erst durch das Erkenntnis des VwGH vom Datum, GZ wäre die bedingte Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 22.3.-30.6.2008 dem Veranlagungsjahr 2008 zugesprochen worden. Es wären keine Tatsachen neu hervorgekommen, sondern es wäre durch ein höchstgerichtliches Erkenntnis ein Rechtsirrtum aufgedeckt bzw. behoben worden.

Mit Beschwerde vorentscheidung (BVE) vom 28.8.2014 wurde die Beschwerde des Bf gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 sowie die Beschwerde gegen den Sachbescheid Einkommensteuer 2008 als unbegründet abgewiesen. Eine rechtliche Würdigung hinsichtlich der Bezüge der A Service GmbH im Veranlagungsjahr 2008 wäre nicht erfolgt bzw. konnte gar nicht erfolgen, da der diesbezügliche Sachverhalt, nämlich das Vorliegen von unterschiedlichen Bezugsbestandteilen und deren Zufluss in verschiedenen Veranlagungsjahren nicht offengelegt worden wären. Es hätte weder eine Offenlegung durch den Bf noch durch die A Service GmbH im Veranlagungsverfahren 2008 gegeben. Die Mitteilungen des Bf hätten das Verfahren 2007 betroffen und wären nicht vor Bescheiderlassung am 14.10.2009 erfolgt. Eine Offenlegung im Rechtsmittelverfahren 2007 könnte eine entsprechende Offenlegung für das Verfahren 2008 nicht ersetzen.

Am 25.9.2014 stellte der Bf den Antrag, die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vorzulegen und beantragte gleichzeitig die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Im Verfahren um den steuerlichen Zufluss der Kündigungsentschädigungen für die Zeiträume 21.12.2007 bis 31.12.2007 und 1.1.2008 bis 30.6.2008, die engstens miteinander verknüpft wären, wäre den Finanzbehörden 1. und 2. Instanz der Sachverhalt deutlich und zureichend offen gelegt worden. Die rechtswidrige zeitliche Zuordnung der A-Bezüge ins Jahr 2007 wäre von den Finanzinstanzen bis vor den VwGH beharrlich vertreten worden. Den VwGH-Spruch jetzt in das Hervorkommen einer neuen Tatsache umzudeuten, wäre mehr als unsachlich und rechtswidrig. Ebenso unzulässig wäre es, eine isolierende Betrachtung zwischen 2007 und 2008 anzustellen, weil die Sachfrage den übergreifenden Tatbestand 21.12.2007-30.6.2008 betreffen würde. Die Einbeziehung der Kündigungsentschädigungen 2008 in die Veranlagung 2008 hätte man nachhaltig verweigert. Wiederaufnahmegründe lägen damit nicht vor. § 303 BAO würde nicht zur Sanierung behördlicher Fehlentscheidungen dienen. Der angesprochene Schriftverkehr wäre nicht 2007, sondern 2009 geführt worden und beträfe sehr wohl das Jahr 2008. Gleichzeitig beantragte der Bf die Entscheidung durch den Senat.

2. Der zu beurteilenden Rechtsfrage liegt folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt zugrunde

Über das Vermögen des seinerzeitigen Arbeitgebers des Bf wurde am 8.11.2007 der Konkurs eröffnet. Nach der am 8.12.2007 erfolgten Betriebsschließung erklärte der Bf am 21.12.2007 seinen Austritt.

Der Bf bezog im Jahr 2008 von der A Service GmbH (vormals B Service GmbH) ausbezahltes „Insolvenz-Ausfallgeld. Dabei handelte es sich einerseits um eine „unbedingte“ Kündigungsentschädigung für den Zeitraum von 22.12.2007 bis 21.3.2008 (Bescheid der A Service GmbH vom 25.4.2008), andererseits um eine „bedingte“ Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 22.3.2008 bis 30.6.2008 (netto € 4.262,78) sowie eine Urlaubersatzleistung für 75 Arbeitstage (Bescheid A Service GmbH vom 30.7.2008). Diese Zahlungen wurden im Lohnzettel 2 zusammengefasst und 2008 flüssig gemacht.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt betreffend Veranlagungsjahr 2007:

Das Finanzamt erfasste sämtliche Kündigungsentschädigungen (bedingte und unbedingte) bereits im Einkommensteuerbescheid 2007 (12.5.2009).

Der Bf ergriff- nach zweimaligem Fristverlängerungsansuchen- mit Schreiben vom 13.10.2009, eingereicht persönlich am 14.10.2009 beim Finanzamt Zell am See, das Rechtsmittel der Berufung gegen den Bescheid 2007 und bestritt die Richtigkeit dieser zeitlichen Zuordnung. Er wandte sich dagegen, dass das im Jahr 2008 ausbezahlte Insolvenz Ausfallsgeld nicht im Jahr des Zuflusses, nämlich 2008, sondern bereits für das Jahr 2007 versteuert wurde. Dies würde für ihn zu einem deutlichen Progressionsnachteil führen. Kündigungsentschädigungen wären gem. § 67 Abs 8 lit b EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zur Besteuerung zu erfassen.

Am 23.3.2010 erging unter Hinweis auf § 19 Abs 1 dritter Satz EStG 1988 idF AbgÄG 2005 eine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007.

Der Unabhängige Finanzsenat (nunmehr BFG) wies die dagegen erhobene Berufung mit Entscheidung vom 21.9.2011 als unbegründet ab und führte dazu aus, dass Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zuzuordnen wären, in dem der Anspruch entstanden wäre und diese damit im Jahr 2007 (berechtigter Austritt des Arbeitnehmers mit 21.12.2007, Beendigung des Dienstverhältnisses) zu versteuern gewesen wären.

Mit Entscheidung vom Datum,GZ, hat der VwGH die bedingte Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 22.3.2008 – 30.6.2008 in Höhe von brutto € 6.497,35 (netto € 4.262,89) dem Veranlagungsjahr 2008 zugeordnet.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG) vom Datum hat das Gericht die Entscheidung des VwGH vom Datum,GZ, umgesetzt.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt betreffend Veranlagungsjahr 2008:

Der Bf hat die (Papier-)Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 am 28.5.2009 beim Finanzamt (FA) eingereicht.

Der Bf wurde am 16.9.2009 antragsgemäß zur Einkommensteuer 2008 veranlagt.

Als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden laut übermittelten Lohnzetteln der bezugsauszahlenden Stellen „A Service GmbH“ und „D. GmbH“ Bezüge in Höhe von € 19.144,91 (A Service GmbH) und von € 2.463,56 (D. GmbH) erfasst.

Aufgrund der Übermittlung eines neuen Lohnzettels der A Service GmbH nahm das Finanzamt am 14.10.2009 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 wieder auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid 2008, in dem nun als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge der „A Service GmbH in Höhe von € 19.476,49 (vormals € 19.144,91) erfasst wurden. Angestoßen wurde die Wiederaufnahme am 12.10.2009 durch die EDV aufgrund der Lohnzettel- Übermittlung durch die A Service GmbH. Die Bearbeitung und Freigabe des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2008 und des neuen Sachbescheides Einkommensteuer 2008 erfolgte am 14.10.2009 durch einen Sachbearbeiter (siehe dazu E-Mail vom 8.3.2017, Finanzamt Zell am See, Dokumentation der Bearbeitungsstationen).

Am selben Tag (14.10.2009) reichte der Bf im Zusammenhang mit einem Berufungsschriftsatz unter anderem auch das A-Lohnkonto (die Aufstellungen über die Zusammensetzung der Bezüge, Forderungsaufstellung) für die Zeiträume 22.12.2007 bis 31.12.2007 und 1.1.2008 bis 30.6.2008 ein.

Am 4.4.2014 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 nach Ergehen des VwGH Erkenntnisses vom Datum,GZ, von Amts wegen wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid 2008 erlassen. In die Bemessungsgrundlage zur Einkommensteuer 2008 wurden dabei die Bezüge aus der im Jahr 2007 auf Grund der Entscheidung des VwGH vom Datum,GZ, ausgeschiedenen (bedingten) Kündigungsentschädigung von netto € 4.262,89 eingearbeitet.

Am 5.5.2014 erhob der Bf Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 sowie gegen den Sachbescheid 2008 und führte dazu begründend aus, dass im gesamten Verfahren 2008 die Finanzbehörden 1. und 2. Instanz bei offen gelegtem Sachverhalt rechtswidrig entschieden hätten. Es wären keine Tatsachen neu hervorgekommen, sondern es wäre durch ein höchstgerichtliches Erkenntnis ein Rechtsirrtum aufgedeckt bzw. behoben worden. Der Bf bestritt die Richtigkeit der zeitlichen Zuordnung der Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren ins Jahr 2007 (siehe A Lohnkonto, beigelegt dem Beschwerdeschriftsatz vom 14.10.2009) und wandte sich dagegen, dass das im Jahr 2008 ausbezahlte Insolvenz Ausfallsgeld nicht im Jahr des Zuflusses, nämlich 2008, sondern bereits für das Jahr 2007 versteuert worden wäre.

Die Finanzbehörde wies die Beschwerden mit BVE vom 28.8.2014 ab und führte begründend aus, dass der Bf wohl im Veranlagungsverfahren 2007 mit Schriftsatz vom 13.10.2009, beim Finanzamt eingelangt am 14.10.2009, bekanntgegeben hätte, dass laut beiliegendem Nachweis durch die A Service GmbH Kündigungsentschädigungen 1-6/2008 im Kalenderjahr 2008 zugeflossen wären (Anlage 1 zum Schriftsatz vom 13.10.2009). Auf Grund dieser Eingabe des Bf hätte das Finanzamt auch mit Bescheid vom 27.10.2009 von der „Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH“ Lohnzettel für die Jahre 2007 und 2008 angefordert. Am 2.12.2009 hätte die A Service GmbH mitgeteilt, dass keine neuen Lohnzettel ausgestellt werden würden. Dieser Schriftverkehr zwischen dem Bf und dem Finanzamt sowie dem Finanzamt und der A Service GmbH wäre aber ausschließlich

im Veranlagungsjahr 2007 geführt worden und hätte daher nicht das Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2008 betroffen. Das Hervorkommen von neuen Tatsachen wäre aber ausschließlich aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens, daher für das Veranlagungsverfahren 2008 zu beurteilen. Im Übrigen wäre noch festzuhalten, dass bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008 am 14.10.2009 auch der Schriftsatz für 2007 vom 13.10.2009 der abfertigenden Stelle (Team Allgemeinveranlagung) im Finanzamt noch nicht bekannt sein konnte, da dieser Schriftsatz erst am 14.10.2009 im Finanzamt (Posteingangsstelle Informationscenter) eingelangt wäre, und die Verteilung an das zuständige Team Zeit in Anspruch genommen hätte. Erst mit der Zustellung der Entscheidung des BFG vom Datum am TagX wäre dem Finanzamt für das Veranlagungsjahr 2008 bekannt geworden, dass im Jahr 2008 ein Betrag von brutto € 6.497,35 (netto € 4.262,89), der im Bescheid vom 14.10.2009 nicht berücksichtigt worden wäre, zugeflossen und daher der Lohnzettel vom 7.10.2009 (zu Grunde gelegt dem Bescheid vom 14.10.2009) nicht korrekt ausgestellt worden wäre. Das Vorhandensein von Lohnbestandteilen aus einer bedingten Kündigungsentschädigung 2008 von brutto 6.497,35 (netto € 4.262,89) wäre daher im Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2008 als dem einzig entscheidenden Verfahren nicht bekannt gewesen (Zeitpunkt der Bescheiderlassung 2008 14.10.2009). Es hätte weder eine Offenlegung durch den Bf noch durch die A Service GmbH im Veranlagungsverfahren 2008 gegeben. Die Mitteilungen des Bf hätten das Verfahren 2007 betroffen und wären nicht vor Bescheiderlassung erfolgt. Eine Offenlegung im Rechtsmittelverfahren 2007 könnte eine entsprechende Offenlegung für das Verfahren 2008 nicht ersetzen.

Gegen die abweisenden Beschwerdeentscheidungen des Finanzamtes vom 28.8.2014 stellte der Bf am 25.9.2014 den Antrag, die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vorzulegen und beantragte gleichzeitig die Entscheidung durch den gesamten Senat. Bereits im Beschwerdeschriftsatz vom 14.10.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wäre der Antrag gestellt worden, die Kündigungsentschädigungen ab 1.1.2008 aus der Steuerbemessung 2007 auszuschneiden und 2008 der Besteuerung zu unterziehen. Zur Sachverhaltsverdeutlichung wäre das A Lohnkonto für den Zeitraum 22.12.2007 bis 30.6.2008 beigelegt worden. Damit wären alle Kritikpunkte bezüglich einer mangelhaften Offenlegung gegenstandslos.

Im Verfahren um den steuerlichen Zufluss der Kündigungsentschädigungen 21.12.2007 bis 31.12.2007 und 1.1.2008 bis 30.6.2008, die engstens miteinander verknüpft wären, wäre den Finanzbehörden 1. und 2. Instanz der Sachverhalt deutlich und zureichend offengelegt worden. Die rechtswidrige zeitliche Zuordnung der A Bezüge wären von den Finanzinstanzen bis vor den VwGH beharrlich vertreten worden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens 2008 wäre durch die höchstgerichtliche Entscheidung vom 19.9.2013 veranlasst worden. Aus der Korrektur einer Rechtswidrigkeit könnte später nicht das neue Hervorkommen einer Tatsache abgeleitet werden. Es lägen somit keine Wiederaufnahmegründe vor.

II. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. des Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

III. Rechtsausführungen

Gemäß § 303 Abs 1 Bundesabgabenordnung in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

a)...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c)...

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

Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen legt die Abgabenbehörde iZm der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides fest, aus welchen Gründen sie das Verfahren wiederaufgenommen hat.

Damit ist bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch die zuständige Abgabenbehörde die Sache, über welche das Gericht zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltselemente, die die Abgabenbehörde als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen. Gemeint sind damit Tatsachen und Beweismittel, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im „abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorkamen (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Ob diese Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Umstände, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch bei der Entscheidung nicht berücksichtigt wurden, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine amtswegige Wiederaufnahme.

Als Tatsache sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden Umstände anzusehen.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem 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 gelangen hätte können (zB VwGH vom 19.9.2013, 2011/15/0157).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen, wobei der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres maßgebend ist (zB VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016)

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist dann unzulässig, wenn die Sachlage für die Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung ohne Setzung ergänzender Ermittlungsschritte offensichtlich bekannt und damit beurteilbar war.

Ebenso lassen sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenverwertung eines der Behörde bekannten (bekannt gegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

„Keine Wiederaufnahmegründe (Tatsachen) sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von bereits bekannten Sachverhaltselementen, Entscheidungen von Gerichten oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern“ (VwGH 27.11.2000, 96/17/0373, 22.11.2012, 2012/15/0147)“.

Gemäß § 307 Bundesabgabenordnung (BAO) ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden und ein neuer Einkommensteuerbescheid zu erlassen.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Vollständiges und wahrheitsgemäßes Offenlegen bedeutet für den VwGH, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Objektiv setzt die Vollständigkeit voraus, dass alle für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen offengelegt werden (Bekanntgabe des steuerpflichtigen Vorganges und Erläuterungen), sodass die Behörde in die Lage versetzt wird, ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nachzukommen. Die amtswegige Ermittlungspflicht endet erst dort, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können.

IV. Erwägungen

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt im Lichte obiger Rechtsausführungen, so ergibt sich folgendes:

Mit Datum 14.10.2009 reichte der Bf nachweislich die Beschwerde (vormals Berufung) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 beim Finanzamt Zell am See ein (Eingangsstempel des Finanzamtes vom 14.10.2009). Die Beschwerde richtete sich ausschließlich gegen die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Auszahlungen der A Service GmbH im Insolvenzfall Z. im Jahr 2007.

Der Bf bestritt darin die vom Finanzamt vorgenommene zeitliche Zuordnung sämtlicher Kündigungsentschädigungen im Jahr 2007 und führte ins Treffen, Kündigungsentschädigungen wären gem. § 67 Abs 8 lit b EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zur Besteuerung zu erfassen und begehrte die Versteuerung im Jahr 2008. Für Kündigungsentschädigungen wäre geregelt, dass sie im Monat der Zahlung zu erfassen wären. Dies beträfe ebenso Nachzahlungen für abgelaufene Zeiträume. In all diesen Fällen wäre der Zahlungsfluss maßgeblich, was zu einer Versteuerung im Jahr 2008 führte.

Die Aufstellungen über die Zusammensetzung der Bezüge wurden als Beilage zur Beschwerdefrist 2007 mit übermittelt.

Der Steuerpflichtige hat gemäß § 119 BAO der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Mit der Beilage zur Beschwerde 2007 (Kurzbrief, Forderungsaufstellungen) kam der Bf der Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO nach, indem er jene „für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände“ dem Finanzamt offen legte, und „klar und vollständig“ die Summe jener Bezüge auswies, die seiner Meinung nach - aufgrund der Bestimmungen des § 67 Abs 8 lit d EStG 1988 im Jahr des Zuflusses, nämlich 2008, der Besteuerung unterlägen. Mit dem Anbringen des Bf (Beschwerde 2007 und Beilagen) waren alle für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen der Behörde insofern so vollständig offengelegt worden, als die Behörde in die Lage versetzt wurde, bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der bereits vorgelegten Unterlagen allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen die maßgeblichen Tatsachen bereits feststellen zu können (nämlich der Zufluss im Jahr 2008).

Nach Ansicht des Gerichtes war der Sachverhalt mit dem Anbringen des Bf vom 14.10.2009 der Behörde so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon in diesem Verfahren (allenfalls nach Ermittlungen) bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Wenn auch grundsätzlich gilt, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln dabei aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist, wobei der Wissenstand durch Abgabenerklärungen und Beilagen im jeweiligen Veranlagungsverfahren und jeweiligen Veranlagungsjahr maßgebend ist (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096), so ist zu berücksichtigen, dass dabei die Kenntnis von Tatsachen nicht immer bloß auf den Inhalt von Akten jener Steuerart und jenes Jahres beschränkt werden kann, die gerade veranlagt wird. Wie den aktenkundigen Bescheiden 2007 und

2008 zu entnehmen ist, ist für die Veranlagung des Bf das Team AV 02 zuständig. Daher gilt auch für das dem Jahr 2007 folgende Jahr 2008, dass die in den Akten (des Folgejahres) festgehaltenen Tatsachen als dem Team bekannt anzusehen sind. Dies umso mehr als die streitgegenständliche Sachfrage den übergreifenden Zeitraum 21.12.2007 – 30.6.2008 betroffen hat und der bezughabende Schriftverkehr im Jahr 2009 geführt wurde. Gegenständlich bedeutet dies, dass die Kenntnis des Inhaltes und der Beilagen der am 14.10.2009 für das Jahr 2007 bei der Behörde eingebrachten Beschwerde auch für das Jahr 2008 dem Finanzamt als bekannt anzusehen war, zumal ausdrücklich die Zuordnung der Besteuerung der - aus der Beilage klar ersichtlich - strittigen Bezüge ins Jahr 2008 und deren Einbeziehung in die Veranlagung 2008 begehrt wurde.

Der Bf hat dem Finanzamt den steuerpflichtigen Vorgang bekanntgegeben und jene Erläuterungen hinzugefügt, die notwendig waren, um die Behörde in die Lage zu versetzen, die Abgabe in der gesetzlichen Höhe festzulegen bzw. ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nachzukommen.

Daher ist zunächst festzuhalten, dass der Bf mit Abgabe der Beschwerde 2007 samt Anhang am 14.10.2009 der Abgabenbehörde den Sachverhalt auch für das Jahr 2008 so vollständig offengelegt hatte, dass die Behörde in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung (Bescheid vom 4.4.2014) hätte gelangen können.

Bleibt somit zuletzt die Frage, welche Behörde oder welche Abteilung innerhalb der Behörde Kenntnis von einem Umstand haben muss, damit dieser später nicht mehr als neu hervorgekommen beurteilt werden kann, und damit ob bzw. inwieweit die Behörde und demnach die für die Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufene Organisationseinheit der Behörde, konkret also die Veranlagungsabteilung, zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008, ebenfalls am 14.10.2009, in Kenntnis des Inhaltes dieser Beilagen sein musste.

Unbestritten ist, dass die Beschwerde 2007 und damit deren streitgegenständlichen Beilagen am 14.10.2009 beim Finanzamt Zell am See eingereicht wurden (Eingangsstempel des Finanzamtes vom 14.10.2009).

Mit dem Eingangsstempel der zuständigen Einlaufstelle gilt das Anbringen des Abgabepflichtigen als beim Finanzamt eingelangt, wobei dabei auf die Behörde als Gesamtorganisation abzustellen ist. Damit gilt das Anbringen des Bf als beim Finanzamt offengelegt.

Es ist in der Folge Aufgabe der Finanzverwaltung Sorge zu tragen und sicherzustellen, dass das jeweils zuständige Veranlagungsteam, im streitgegenständlichen Fall das Team AV 02, rechtzeitig dh am Tag des Einlaufes, somit mit 14.10.2009, vom Inhalt der Anbringen Kenntnis erlangt. Nicht vorgebracht hat das Finanzamt den Einwand, dass die zeitliche Abfolge des Einlangens der Beschwerde samt Beilagen beim Finanzamt einerseits und der Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2008 durch das Referat andererseits dies unmöglich gemacht hätte.

Somit gilt, dass die am 14.10.2009 dem Finanzamt als Abgabenbehörde bekannt gewordenen Tatsachen auch als dem zuständigen Veranlagungsreferat mit 14.10.2009 bekannt geworden anzusehen sind.

Trifft die Behörde nicht die entsprechenden Vorkehrungen um dies zu gewährleisten, und wurde die zur Veranlagung zuständige Stelle nicht rechtzeitig darüber informiert, so trifft diese Säumnis die Behörde, die dann nicht berechtigt ist, die sich daraus ergebenden Folgen nachträglich dem Steuerpflichtigen (Bf) anzulasten.

Im vorliegenden Fall hat es die Abgabenbehörde verabsäumt, die zur Abgabenfestsetzung zuständige Stelle über die neuen steuerrechtlich bedeutsamen Umstände rechtzeitig zu informieren.

Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen ergibt sich zweifelsfrei, dass die für die Veranlagung zuständige Stelle des Finanzamtes im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008 am 14.10.2009 über weitere, das Jahr 2008 betreffende rechtlich bedeutsamen Umstände, nämlich über die Auszahlung und damit den Zufluss von Kündigungsentschädigungen im Jahr 2008, in Kenntnis sein musste. Von einer neu hervorgekommenen Tatsache, von der die Abgabenbehörde nicht wusste bzw. die Abgabenbehörde nicht kennen konnte, sodass sie im durchgeführten Verfahren nicht hätte berücksichtigt werden können, kann nach Dafürhalten des BFG nicht ausgegangen werden.

Abgesehen davon stellt eine nachträglich geänderte Tatsachenwürdigung, herbeigeführt durch die höchststrichterliche Entscheidung des VwGH (hier: aus dem Jahr 2013), keinen Wiederaufnahmegrund dar.

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird gemäß § 279 BAO stattgegeben.

Der Wiederaufnahmebescheid 2008 vom 4. April 2014 wird aufgehoben.

Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt das Verfahren damit in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Damit lebt der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14.10.2009 wieder auf.

In der Folge war der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 4.4.2014 mit Beschluss des BFG für gegenstandslos zu erklären (siehe dazu RV/6100883/2014).

V. Zulässigkeit einer 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. In Folge fehlender Rechtsprechung ist die Revision zulässig.

Salzburg-Aigen, am 29. März 2017