



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 13. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 12. Dezember 2008 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 und betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2005 nach der am 3. März 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der im Jahr 1940 geborene Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist ASVG-Pensionist. Für die streitgegenständlichen Jahre 2002 bis 2005 füllte der Bw in der Steuererklärung (ab 2003 elektronisch über FinanzOnline) die für die Anzahl der Bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen im jeweiligen Jahr vorgesehene Rubrik mit „1“ bzw „01“ aus, erklärte geringfügige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und machte Sonderausgaben geltend. Der Bw wurde vom Finanzamt mit folgenden Bescheiden mit nichtselbständigen Einkünften der PVA-Pension erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Jahr	Erklärungsdatum	Bescheiddatum		
2002	29.03.2003	03.09.2003		

2003	25.06.2004	15.07.2004		
2004	30.09.2005	04.10.2005		
2005	08.09.2006	11.09.2006		

Am **11. Dezember 2008** langten beim Wohnsitzfinanzamt des Bw elektronisch zu seiner Steuernummer Lohnzettel der Textil GmbH, 1210 Wien (in der Folge kurz Arbeitgeberin), ein, wonach der Bw in den Jahren 2002 bis 2005 als deren Arbeitnehmer jährlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 2.007,48 € bezogen hat.

Mit **Bescheiden vom 12. Dezember 2008** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit folgender Begründung wieder auf:

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben seien die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommenen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit Bescheiden ebenfalls vom 12. Dezember 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 mit der **Begründung**, dass der **Lohnzettel** der Arbeitgeberin **im Erstbescheid noch nicht berücksichtigt** worden sei, neu fest, woraus sich die anschließend dargestellten Nachzahlungen ergaben.

Mit weiteren **Bescheiden** vom **12. Dezember 2008** setzte das Finanzamt gemäß § 205 BAO folgendes **Anspruchszinsen** für die Jahre **2002 bis 2005** fest:

Jahr	ESt-Nachforderung	Anspruchszinsen
2002	933,49 €	121,05 €
2003	933,47 €	137,10 €
2004	933,47 €	139,63 €
2005	916,66 €	103,32 €

Mit **Schriftsatz** vom **13. Jänner 2009** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen die ihm am 16. Dezember 2009 zugestellten Bescheide vom 12. Dezember 2008 betreffend die **Wiederaufnahme** des Verfahrens der **Einkommensteuer 2002 bis 2005** und betreffend die **Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 bis 2005**, beantragte die ersatzlose

Aufhebung („Stornierung“) der Wiederaufnamebescheide und der Festsetzung der Anspruchszinsen und begründete dies sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

Das Finanzamt habe das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2005 mit der Begründung gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen, der Lohnzettel der Arbeitgeberin sei im Erstbescheid nicht berücksichtigt worden.

Dem werde entgegnet, dass die Arbeitgeberin für jedes Jahr den Lohnzettel für den Bw rechtzeitig und fristgerecht – nämlich für 2002 am 18. Februar 2003, 2003 am 14. Jänner 2004, 2004 am 11. April 2005 und 2005 am 9. Jänner 2006 übermittelt habe.

Dem Finanzamt seien deshalb rechtzeitig alle Lohnzetteldaten bekannt gewesen. Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei jedoch nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. „a+c“ möglich. Da der Erstbescheid jedoch weder durch eine Fälschung erschlichen worden, noch von Vorfragen abhängig gewesen sei, dem Finanzamt alle Lohnzettel vorgelegen und damit auch keine neuen Beweismittel hervorgekommen seien, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtswidrig.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **3. November 2009** wies das Finanzamt die Berufung gegen die **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2005** sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Strittig sei das Neuherkommen einer Tatsache bzw. eines Beweismittels. Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (Ritz, BAO³, § 303 Tz 7 mit Judikaturhinweisen).

Gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 habe der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Die Übermittlung der Lohnzettel habe elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Sei dem Arbeitgeber bzw. der auszahlenden Stelle die elektronische Übermittlung des Lohnzettels mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, habe die Übermittlung der Lohnzettel auf dem amtlichen Vordruck bis Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Gemäß § 84 Abs. 5 EStG 1988 seien auf dem Lohnzettel u.a. die Versicherungsnummer des Arbeitnehmers gemäß § 31 ASVG anzugeben. Sei keine Versicherungsnummer vergeben worden, sei das Geburtsdatum anstelle der Versicherungsnummer anzuführen. Die Vorlage eines Lohnzettels durch den Arbeitnehmer sehe das geschilderte Verfahren nicht vor. In der Einkommensteuererklärung sei jedoch die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen anzuführen.

Im gegenständlichen Fall habe der Arbeitgeber die Lohnzettel des Bw mit einer falschen Versicherungsnummer, nämlich Monat-falsch (Zusatz der Berufungsbehörde: Geburtsmonat falsch) übermittelt. Die Übermittlung mit einer falschen Versicherungsnummer habe bewirkt, dass der Lohnzettel nur mit dem (hinsichtlich des Monats falschen) Geburtsdatum in der Datenbank gespeichert gewesen sei. Bei unterschiedlichen Geburtsdaten sei keine Zuordnung des Lohnzettels zum Bw als Steuersubjekt erfolgt.

Die Steuererklärungen des Bw seien elektronisch eingebracht worden. In den betreffenden Jahren sei nur eine (anstatt richtigerweise zwei) bezugsauszahlende Stelle angegeben worden, sodass das Finanzamt keine Ermittlungen wegen fehlender Lohnzettel durchgeführt habe. Aufgrund der Angabe einer bezugsauszahlenden Stelle seien die

Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 nur mit dem Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt erstellt worden.

Liege eine tatsächliche Unvollständigkeit von Erklärungen vor, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO grundsätzlich selbst dann gerechtfertigt, wenn sich die Abgabenbehörde die entsprechenden Kenntnisse nicht selbst verschafft habe. Weder der Bw noch sein steuerlicher Vertreter habe beim Finanzamt diese Unvollständigkeit nach Ergehen der Erstbescheide angezeigt und berichtigt. Dem Bw sei bekannt gewesen, dass er außer der Pension von der Pensionsversicherungsanstalt auch eine von der Arbeitgeberin beziehe.

Das verspätete Hervorkommen der Lohnzettel der Arbeitgeberin aufgrund der durchgeführten Subjektvereinigung stelle im Lichte obiger Ausführungen jedenfalls eine neue Tatsache dar, die das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 4 BAO berechtigt habe. Deshalb seien auch die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 unter Einbeziehung der vom Bw von der Arbeitgeberin bezogenen Einkünfte zu Recht ergangen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung sei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Da die steuerlichen Auswirkungen der gegenständlichen amtsweisen Wiederaufnahme nicht bloß geringfügig seien, habe das Finanzamt zu Recht die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 bis 2005 und damit die rechtsrichtige vollständige Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte verfügt (Hinweis auf UFS 03.01.2007, RV/0016-K/06).

Mit Schriftsatz vom 1. Dezember 2009 stellte der Bw einen **Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und führte ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Das Finanzamt habe die abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen damit begründet, dass der Lohnzettel mit einer falschen Versicherungsnummer übermittelt und auf der ersten Seite der Steuererklärung nur eine bezugsauszahlende Stelle angegeben worden seien.

Es sei richtig, dass die Arbeitgeberin die Lohnzettel 2002 bis 2005 mit einer Versicherungsnummer mit falschem Geburtsmonat übermittelt habe. Es handle sich offensichtlich um einen Eingabefehler der Arbeitgeberin. Aufgrund der sonstigen Angaben, insbesondere der richtigen Adresse hätte die Behörde diese Lohnzettel leicht in kürzester Zeit dem Bw zuordnen können. Dass die Finanzbehörde die gegenständlichen Lohnzettel der Jahre 2002 bis 2005 erst drei bis fünf Jahre nach Übermittlung dem Bw zugeordnet habe, sei ein Versehen der Behörde und könne dem Bw nicht angelastet werden.

Wenn die Lohnzettel aber, wenn auch mit einer falschen Sozialversicherungsnummer dem Bw innerhalb einer angemessenen Frist von zwei bis drei Monaten zugeordnet worden wären, dann wäre der zweite Lohnzettel für die steuerliche Vertreterin des Bw beim Aufruf der Lohndaten aus FinanzOnline erkennbar gewesen und sie hätte auf der ersten Seite der Erklärung zwei bezugsauszahlende Stellen angegeben.

Der Berufungsantrag werde voll inhaltlich aufrechterhalten und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der am **3. März 2011** abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Vertreter des **Finanzamtes**: Der Lohnzettel habe wegen Angabe einer falschen Sozialversicherungsnummer aus technischen Gründen nicht automatisch zugeordnet werden können. Erst als das Wohnsitzfinanzamt auf diesen von der auszahlenden Firma in Wien begangen Fehler gestoßen sei, habe es agieren können. Das sei doch der klassische Fall einer Wiederaufnahme mit neuen Tatsachen.

Vertreter des **Bw**: Das mit den neuen Tatsachen könne nicht geteilt werden. Die Lohnzettel seien rechtzeitig - wenngleich mit der falschen Sozialversicherungsnummer übermittelt worden. Die Finanzbehörde hätte das zuordnen können. Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide, vor allem aber die Berufung gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen werde aus Gründen der Gerechtigkeit aufrechterhalten. Man sollte den Bw das nicht auch noch zahlen lassen. Der Bw betrachte dies nur von der Verfahrensseite her und habe daher die Berufung eingebracht, weil er nicht einsehe, dass er auch noch Zinsen zahlen solle. Dass das Finanzamt die richtigen Bescheide erst nach bis zu fünf Jahren erlassen habe, könne nicht dem Bw angelastet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2005

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die gesetzlichen Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 vorliegen, konkret, ob das Tatbestandsmerkmal des Neuherkommens einer Tatsache (eines Beweismittels) erfüllt ist oder nicht.

Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, BAO³, § 303 Tz 7 unter Hinweis auf VwGH 23.04.1998, 95/15/0108; 19.11.1998, 96/15/0148; 26.07.2000, 95/14/0094).

Gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1

ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Nach Z 2 der genannten Gesetzesbestimmung hat der Lohnzettel alle im amtlichen Formular vorgesehenen für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten und die Summe der allgemeinen Beitragsgrundlagen sowie der Sonderzahlungen zu enthalten (§ 34 Abs. 2 ASVG). Die Übermittlung der Lohnzettel hat elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Ist dem Arbeitgeber bzw. der auszahlenden Stelle die elektronische Übermittlung der Lohnzettel mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Lohnzettel auf dem amtlichen Vordruck bis Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Gemäß § 84 Abs. 5 EStG 1988 sind auf dem Lohnzettel u.a. die Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG des Arbeitnehmers anzuführen. Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum anstelle der Versicherungsnummer anzuführen. Auf der für die Finanzverwaltung bestimmten Ausfertigung ist zusätzlich die Steuernummer des Arbeitgebers anzuführen.

Nach § 84 Abs. 1 Z 4 leg. cit. ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Lohnzettelübermittlung im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Arbeitgeber einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Die auf Grund der Bestimmung des § 84 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen wurde mit BGBI. II 1997/9 veröffentlicht und 2004 durch die Verordnung BGB. II 2004/345 ersetzt. Diese Verordnungen sehen im § 1 Abs. 1 u.a. vor, dass die Übermittlung der Daten von Lohnzetteln für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1995 gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 mittels Datenleitungen über in der Verordnung genannte Übermittlungsstellen zu erfolgen hat.

Die detaillierte gesetzliche Regelung der Übermittlung der Lohnzettel durch den Arbeitgeber (bzw. die bezugs- oder pensionsauszahlende Stelle) sowie das durch die genannten Verordnungen geregelte Verfahren stellen sicher, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zweifelsfrei zuordenbar und ziffernmäßig eindeutig festgelegt sind. Der Lohnzettel ist die grundlegende Information für die Arbeitnehmerveranlagung. Durch das gesetzlich normierte Übermittlungsverfahren werden Fehler bei Verarbeitung der bekannt gegebenen Daten und eigenmächtige Datenänderungen des Lohnempfängers verhindert. Die Vorlage eines Lohnzettels durch den Arbeitnehmer sieht das geschilderte Verfahren nicht vor.

Der Abgabepflichtige wendet sinngemäß in der Berufung ein, dem Finanzamt seien schon bei Erlassung der Erstbescheide (für 2002 am 3. September 2003; 2003 am 15. Juli 2004; 2004 am 4. Oktober 2005; 2005 am 11. September 2006) alle Lohnzetteldaten bekannt gewesen, weil die Arbeitgeberin die Lohnzettel des Bw rechtzeitig eingereicht habe. Die Lohnzettel seien am 18. Februar 2003 für 2002, am 14. Jänner 2004 für 2003, am 11. April 2005 für 2004 und am 9. Jänner 2006 für 2005 übermittelt worden. Die Wiederaufnahmbescheide vom 12. Dezember 2008 seien daher mangels neuer Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO rechtswidrig.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Ritz aaO § 303 Tz 14 unter Hinweis auf VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135; 18.09.2003, 99/15/0120; 24.06.2003, 2003/14/0127; 19.11.1998, 96/15/0148) **aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen**. Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers oder der Bewertungsstelle können daher für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (VwGH 13.05.1986, 83/14/0089, 0094). Maßgebend ist überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; 18.09.2003, 99/15/0120).

Die Arbeitgeberin des Bw hat zwar die Lohnzettel des Bw der Berufungsjahre 2002 bis 2005 zu den vom Bw genannten Daten an das Betriebsstättenfinanzamt der Arbeitgeberin in Wien übermittelt, dabei jedoch unbestritten eine falsche Sozialversicherungsnummer (falsches Geburtsmonat) verwendet. Wegen der falschen Sozialversicherungsnummer, über die die Einspeisung in die Lohnzetteldatenbank erfolgt, wurden diese Lohnzettel nicht elektronisch an das Wohnsitzfinanzamt des Bw zu dessen Steuernummer weitergeleitet. Außerdem wurde in den Steuererklärungen des Bw nur eine bezugsauszahlende Stelle angegeben. Das Wohnsitzfinanzamt des Bw und das für seine Veranlagung zuständige Team AV02 hatte deshalb bei Erlassung der Erstbescheide 2002 bis 2005 keine Kenntnis davon, dass der Bw neben seiner PVA-Pension noch weitere nichtselbständige Einkünfte bezogen hat.

Dies wurde (nach den vorliegenden Ausdrucken der AIS Datenbank des Bw, Lohnzettelauskunft) dem Wohnsitzfinanzamt erst nach der am 11. Dezember 2008 erfolgten Subjektvereinigung (Vereinigung des Steuersubjekts des Bw und des Lohnzetteldatensubjekts) bekannt (vgl. die in der Entscheidung des UFS vom 02.07.2007, RV/1163-L/06, in Fettdruck wiedergegebenen Fragen und deren Beantwortung vom 1. März 2007 durch die Ansprechperson des Bundesministeriums für Finanzen für Lohnzettelangelegenheiten).

Das zwei bis fünf Jahre nach Ergehen der Erstbescheide spätere Hervorkommen der Lohnzettel der Arbeitgeberin (in Form der elektronischen Übermittlung am 11. Dezember 2008 nach Subjektvereinigung an das Wohnsitzfinanzamt des Bw zu dessen Steuernummer) stellt im Lichte der oben zitierten Judikatur zweifellos eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO dar.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im **Ermessen** der Abgabenbehörde. Bei der Ermessenübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, BAO³, § 303 Tz 38 unter Hinweis auf VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; 28.05.1997, 94/13/0032; 30.01.2001, 99/14/0067), unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme sind im gegenständlichen Fall auch nicht bloß geringfügig (Nachforderung pro Jahr von über 900,00 €, für vier Jahre insgesamt 3.717, 09 €).

Der Bw behauptet auch nicht, dass die gegenständlichen Einkommensteuernachforderungen uneinbringlich oder mit dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht vereinbar wären (vgl. Ritz aaO, § 303 Tz 46 und 47).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz aaO, § 303 Tz 16 unter Hinweis auf VwGH 23.04.1998, 95/15/0108; 21.02.2001, 95/14/0007; 25.10.2001, 98/15/0190; 25.02.2005, 2001/14/0007). Ein behördliches Verschulden ist aber unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (VwGH 09.11.1988, 87/13/0096).

Im Vorlageantrag vom 1. Dezember 2009 bringt der Bw vor, die falsche Versicherungsnummer beruhe offensichtlich auf einem Eingabefehler seiner Arbeitgeberin. Das Finanzamt hätte auf Grund der sonstigen Angaben, insbesondere der richtigen Adresse diese Lohnzettel in kürzester Zeit dem Bw zuordnen können. Die um drei bis fünf Jahre verspätete Zuordnung der Lohnzettel nach deren Übermittlung zum Bw sei ein Versäumnis („Versehen“) der Finanzbehörde und könne nicht dem Bw angelastet werden.

Wenn die Lohnzettel aber, wenn auch mit einer falschen Sozialversicherungsnummer dem Bw innerhalb einer angemessenen Frist von zwei bis drei Monaten zugeordnet worden wären, dann wäre der zweite Lohnzettel für die steuerliche Vertreterin des Bw beim Aufruf der Lohndaten aus FinanzOnline erkennbar gewesen und sie hätte auf der ersten Seite der Erklärung zwei bezugsauszahlende Stellen angegeben.

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen steht der amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen (Ritz aaO, § 303 Tz 53 unter Hinweis auf

VwGH 12.09.2002, 98/15/0134; 16.09.2003, 98/14/0031; 18.09.2003, 99/15/0120; 25.02.2005, 2001/14/007), ist jedoch gegebenenfalls bei der Ermessensübung nicht unberücksichtigt zu lassen (VwGH 09.11.1988, 87/13/0096; 18.09.2002, 99/17/0261). Einer Wiederaufnahme von Amts wegen steht nicht entgegen, dass der Prüfer bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihm bereits vorliegenden Urkunden, allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen, die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte feststellen können (VwGH 25.02.2005, 2001/14/0007).

Das Verschulden der Behörde ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hier lediglich als geringfügig zu werten, wenn man sich vor Augen hält, dass es sich um ein Massenverfahren handelt, das durch Nutzung der elektronischen Datenverarbeitung möglichst ökonomisch gestaltet werden soll. Wegen der Angabe nur einer bezugsauszahlenden Stelle in den Steuererklärungen hatte das Wohnsitzfinanzamt auch keinen Anlass, an der Vollständigkeit der ihm elektronisch übermittelten nichtselbständigen Einkünfte des Bw zu zweifeln.

Zum Betriebsstättenfinanzamt ist zu bemerken, dass es nichts Ungewöhnliches ist, dass nichtselbständige Einkünfte, insbesondere mangels Antrages nicht zu einer Arbeitnehmerveranlagung führen.

Den Bw bzw die ihm zuzurechnende steuerliche Vertreterin trifft nun andererseits insoweit ein Verschulden, als die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen unrichtig mit nur einer („1“ bzw. „01“) angegeben worden ist, weil der Bw seiner steuerlichen Vertreterin die Existenz von nichtselbständigen Einkünften aus Bezügen der Arbeitgeberin verschwiegen hat und dies von seiner steuerlichen Vertreterin vom Bw auch nicht erfragt worden ist.

Wenngleich keine gesetzliche Verpflichtung zur Überprüfung der ergangenen Bescheide durch den Abgabepflichtigen besteht, so hätte dem Bw nach Ergehen der Erstbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 die Nichterfassung seiner Bezüge von der Arbeitgeberin auffallen und zur Klärung mit seiner steuerlichen Vertreterin führen müssen. Seitens des Bw ist jedoch offensichtlich keine Maßnahmen ergriffen worden, um die fehlende Erfassung dieser Bezüge beim Finanzamt richtig zu stellen.

Unter Berücksichtigung aller Umstände ist nach Ansicht der Berufungsbehörde die vom Finanzamt vorgenommene Ausübung des Ermessens zu Gunsten der Rechtsrichtigkeit im Ergebnis nicht zu beanstanden.

Deshalb konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Festsetzung von Anspruchsziens für die Jahre 2002 bis 2005

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind.

Gemäß § 205 Abs. 1 und 2 BAO idF BGBl. I. 2000/142 und BGBl. I. 2002/84 sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), 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 mit 2% pro Jahr über dem Basiszinssatz zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird nach Abs. 4 dieser Bestimmung durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen nach Abs. 6 insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

Ritz, aaO, § 252 Tz 3 bis 5 ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Tz 3: § 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 13.5.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Tz4: § 252 Abs. 1 und 2 betrifft nur Grundlagenbescheide iSd §§ 185 ff. § 252 Abs. 3 betrifft grundlagenbescheidähnliche Bescheide.

Tz 5: Abs. 1 und 2 des § 252 gelten für abgeleitete Bescheide auch dann, wenn sie sich nicht auf § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 stützen (somit auch etwa für abgeleitete Erstbescheide).

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150) hat zu einem ebenfalls Anspruchszinsen betreffenden Fall im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehört der Verspätungszuschlag (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2591), dazu gehören auch die Anspruchszinsen.

Anspruchszinsen wie auch Verspätungszuschläge sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2008/13/0036). Das gilt sinngemäß auch für Verspätungszuschlagsbescheide.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsenfestsetzung und der Verspätungszuschlagsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. das hg Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2001/13/0167, zum Verspätungszuschlag).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Anspruchszinsen berufen, sich in der Berufungsbegründung jedoch ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide gestützt. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die Berufung abgewiesen hat.

In der mündlichen Verhandlung ergänzte der Bw über Aufforderung seine Begründung betreffend die Berufung gegen die Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2005 mit dem Argument der Gerechtigkeit. Die Finanzbehörde hätte den Lohnzettel zuordnen können. Man sollte den Bw daher nicht auch noch Anspruchszinsen zahlen lassen. Von der Verfahrensseite her sei nicht einzusehen, warum der Bw auch noch Zinsen zahlen solle, nur weil das

Finanzamt die richtigen Bescheide erst nach bis zu fünf Jahren erlassen habe. Dieses Versäumnis könne nicht dem Bw angelastet werden.

Dem ist Folgendes zu entgegnen:

Nach den erläuternden Bemerkungen zur oben wiedergegebenen Bestimmung des § 205 BAO (311 BlgNR 21. GP, 196) sollen die Anspruchszinsen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (Ritz BAO³, § 205 Tz 2, unter Hinweis auf SWK 2001, S 27, und UFS 26.01.2004, RV/0344-S/03).

Die Verzinsung unterscheidet somit nicht (Fettdruck durch die Berufungsbehörde),

- ob der Abgabepflichtige die Steuererklärung innerhalb der gesetzlichen (allenfalls durch Bescheid verlängerten) Erklärungsfrist einreicht,
- **ob die Festsetzung der Einkommensteuer wegen Verletzung der Pflicht des Finanzamtes, über die Abgabenerklärung ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, relativ spät erfolgt.**

Bei der Verzinsung, die sich aus der Abänderung von Bescheiden ergibt, ist bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen kommt es nicht an.

Zu den Anspruchszinsen iSd 205 BAO gibt es bereits eine Vielzahl von Rechtssätzen des Unabhängigen Finanzsenates:

Nach den oben angeführten Erläuterungen zur Regierungsvorlage dieser Gesetzesbestimmung entsteht demnach der **Anspruch auf Anspruchszinsen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (UFS 06.10.2005, RV/1847-W/04; 20.07.2004, RV/1980-W/03, 10.07.2003, RV/0953-W/03).**

Wegen der Verschuldensunabhängigkeit der Festsetzung der Anspruchszinsen ist es daher entgegen der Rechtsansicht des Bw ohne Bedeutung, warum ein Bescheid erst so spät erlassen worden ist. Eine lange Verfahrensdauer ist unmaßgeblich (UFS 15.07.2005, RV/0378-G/05, 26.01.2004, RV/0344-S/03, 06.08.2009, RV/0356-G/09).

Die gegenständliche Berufung richtet sich hinsichtlich der Anspruchszinsen grundsätzlich auch gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 und begründet die beantragte ersatzlose

Aufhebung („Stornierung“) der Bescheide betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen sinngemäß auch mit Einwendungen gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer dieser Jahre.

Im Licht der obigen Abweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer und der dargestellten Rechtslage (§ 252 Abs. 2 BAO) und der dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Berufung auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Aus all diesen Gründen war die Berufung in allen Punkten abzuweisen.

Linz, am 7. März 2011