



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, geb. X, Adresse, vom 5. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes CD vom 9. September 2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuererklärung 2005 der Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw) langte am 28. April 2006 beim zuständigen Finanzamt ein. Die Anzahl der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen gab die Bw mit "2" an und fügte "ab 1.8. nur PVA (bin seit 1.8. in Pension)" hinzu. Ferner erklärte sie durch Ankreuzen des dafür vorgesehenen Feldes, im betreffenden Jahr Krankengeld bezogen zu haben.

Der Einkommensteuerbescheid erging am 4. Juli 2006 unter Zugrundelegung jener Bezüge, die sich aus dem von der Pensionsversicherungsanstalt elektronisch am 11. Februar 2006 übermittelten Lohnzettel ergaben. Daneben fand das Krankengeld Berücksichtigung und waren Meldungen des Arbeitsmarktservice vorhanden.

Im Übrigen erfolgte die Veranlagung antragsgemäß.

Mit Eingabe vom 10. April 2007 teilte die Bw dem Finanzamt in Reaktion auf die Zusendung einer Einkommensteuererklärung für 2006 mit, seit 1. August 2005 in Pension zu sein und nur mehr ein Einkommen zu haben. Dieses Schreiben veranlasste den zuständigen Sachbearbeiter, eine Sozialversicherungsabfrage zu tätigen und in der Folge den – offenbar durch die EDVA – stornierten Lohnzettel der Fa. E AG am 13. April 2007 "aktiv" zu setzen, sodass dieser nach Verfügung der Wiederaufnahme im neuen Sachbescheid berücksichtigt werden konnte.

Aus dem Einkommensteuerakt der Bw sowie den in der elektronischen Datenbank enthaltenen Lohnzettel ergab sich folgender Sachverhalt:

Zum Zeitpunkt der Erstveranlagung (4. Juli 2006) standen dem Finanzamt ein Lohnzettel der PVA sowie Meldungen der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse und des Arbeitsmarktservice zur Verfügung.

Die Fa. E AG hatte am 17. August 2005 einen Lohnzettel übermittelt, der am 19. August 2005 in die Lohnzetteldatenbank aufgenommen worden war.

Am 3. November 2005 wurde ein neuer, eine Abfertigungszahlung enthaltender Lohnzettel der Fa. E AG in die Lohnzetteldatenbank eingespielt und dadurch der bisherige Lohnzettel storniert (vgl. die undatierten Aktenvermerke, Bl. 36 und 39 des Einkommensteueraktes 2005).

Dieser elektronisch übermittelte Lohnzettel wurde jedoch bereits am 3. November 2005 ebenfalls storniert.

Punkt 1.5 "Stornolohnzettel" des Erlasses des BMF GZ. BMF-010211/0006-IV/2/2004 vom 15. Dezember 2004 lautet: *"Bei den Lohnzetteln ab dem Veranlagungsjahr 2002 wird angezeigt, wann und von wem ein Lohnzettel storniert wurde. Ist der Name nicht ausgefüllt, wurde er durch die EDV storniert."*

Da das Feld "storniert von" leer blieb, ist davon auszugehen, dass die Stornierung durch die EDV ausgelöst worden ist. Die Gründe für diese Stornierung konnten nicht nachvollzogen werden.

Zum Zeitpunkt der Einkommensteuerveranlagung 2005 am 4. Juli 2006 hatte sich in der Datenbank daher kein "aktiver" Lohnzettel der Fa. E AG befunden, sodass deren Lohnzahlungen unberücksichtigt geblieben waren.

Am 16. April 2007 verfügte die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil *"von einem Ihrer*

Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."

In dem mit gleichem Datum erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid 2005 änderte das Finanzamt die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen auf "2" und berücksichtigte neben den Pensionseinkünften und dem Krankengeld Bezüge der Fa. E AG.

Einer gegen den Wiederaufnahmebescheid erhobenen Berufung gab der Unabhängige Finanzsenat (Berufungsentscheidung vom 16. August 2011, RV/0807-L/10) aus den dort angeführten Gründen statt, wodurch auch der Sachbescheid vom 16. April 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand ausschied, sodass der vor der Wiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. Juli 2006 wieder auflebte.

Mit Bescheid vom 9. September 2011 verfügte das Finanzamt – mit nachstehender Begründung – neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005:

Am 17. August 2005 wurde von Ihrem ehemaligen Arbeitgeber (E) über den Hauptverband ein Lohnzettel für den Zeitraum 1. Jänner 2005 - 31. Juli 2005 in den Datenbestand der Finanzverwaltung eingespeist. Am 31. Oktober 2005 wurde von Ihrem ehemaligen Arbeitgeber ebenfalls über den Hauptverband ein geänderter Lohnzettel für den gleichen Zeitraum übermittelt. Systembedingt (und auch richtigerweise) wurde gleichzeitig der bisher übermittelte Lohnzettel in einen nicht aktiven (so genannter "historischer") Lohnzettel umgewandelt. Im Lohnzettel vom 30. Oktober 2005 sind im Vergleich zum Lohnzettel vom 17. August 2005 auch Daten betreffend Ihre Abfertigung enthalten. Bei Übermittlung dieses "berichtigten" Lohnzettels wurde scheinbar anstatt einer Berichtigung jedoch eine Stornierung indiziert. Der "berichtigte" Lohnzettel wurde somit unabsichtlich bei Übermittlung gleichzeitig storniert und daher sofort den historischen – und somit nicht aktiven – Lohnzetteln zugeordnet. Diese Stornierung ist nachweislich nicht durch eine Willensbildung des Finanzamtes, sondern nur auf Grund eines Fehlers/einer Unachtsamkeit bei der Übermittlung entstanden. Mit Beginn des Jahres 2006 waren für Sie daher keine aktiven Lohnzettel aus Ihrer Tätigkeit für E im Datenbestand der Finanzverwaltung vorhanden.

Am 3. Februar 2006 wurden Daten über Bezüge des "Arbeitsmarktservice Österreich" für die Zeiträume 1. Jänner - 30. April 2005, 1. Mai - 31. Mai 2005, 1. Juni - 30. Juni 2005 und 1. Juli - 31. Juli 2005 übermittelt.

Am 11. Februar 2006 wurde ein Lohnzettel für 1. Jänner 2005 - 31. Dezember 2005 von der Pensionsversicherungsanstalt in den Datenbestand der Finanzverwaltung eingespielt. Zusätzlich wurden am 22. Februar 2006 noch Daten der OÖ Gebietskrankenkasse über Bezüge für 19. Februar 2005 - 3. April 2005 übermittelt.

In Ihrer Einkommensteuererklärung 2005 (eingebracht am 28. April 2006) haben Sie als Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen "2" angegeben. Zusätzlich haben Sie auf der Erklärung folgenden händischen Vermerk angebracht: "ab 1.8. nur PVA (bin seit 1.8. in Pension)". Außerdem wurde von Ihnen noch "Bezüge aus Krankengeld" angekreuzt.

Zum Zeitpunkt der Bearbeitung Ihrer Steuererklärung waren folgende Daten (Lohnzettel bzw. Meldungen über Bezüge) in der Rubrik "Meldungen aktiv" im Datenbestand der Finanzverwaltung - wie oben ausführlich erläutert - vorhanden:

1) Bezug Pensionsversicherungsanstalt

2) Meldungen Arbeitsmarktservice

3) Meldung Krankengeld

Zusätzlich waren noch in der Rubrik "Meldungen historisch" zwei nicht aktive Lohnzettel der E enthalten. Die in "Meldungen historisch" enthaltenen Lohnzettel haben keine Auswirkungen auf den jeweiligen Steuerbescheid. Diese sind auch bei der Bearbeitung einer Steuererklärung nicht zu überprüfen, da diese Meldungen und Lohnzettel immer wieder falsche und auch berichtigte Zeiträume (auch Jahre) betreffen. Ebenso befinden sich unter "Meldungen historisch" immer wieder Lohnzettel, die auf Grund von Ziffernstürzen bei Eingabe der Sozialversicherungsnummern der Arbeitnehmer und anschließender Berichtigung entstehen.

Im Zuge der erklärungskonformen Veranlagung wurden im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. Juli 2006 lediglich jene Bezüge erfasst, die sich zu diesem Zeitpunkt im Datenbestand "Meldungen aktiv" ergaben. Dabei war vom Sachbearbeiter anzunehmen, dass die Zahl "2" bei der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen sich auf die Pensionsversicherungsanstalt und auf das AMS beziehen. In solchen Fällen wird von weiteren Ermittlungen Abstand genommen. Erst bei einer nachträglichen Überprüfung des Bescheides am 13. April 2007 wurde von einem anderen Sachbearbeiter ein Versicherungsdatenauszug erstellt. Aus diesem Auszug war ersichtlich, dass Sie im Jahr 2005 neben den Pensionsbezügen auch noch Bezüge von E erhalten haben. Bei genauerer Recherche wurde dann erhoben, dass der bisher unter "Meldungen historisch" abgelegte Lohnzettel tatsächlich Bezüge für Ihre Tätigkeit 2005 betraf. Diese Bezüge stellen jedoch eine neue Tatsache dar, welche das Finanzamt zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt.

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. 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, BAO³, § 303 Tz 7 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 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-Kramer-Urtz, aaO, 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 der Wissensstand der Behörde hinsichtlich Ihrer Bezüge von E zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides auf Grund der Abgabenerklärung am 4. Juli 2006 mit jenem zum jetzigen Zeitpunkt zu vergleichen ist. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde (allenfalls auch in verschuldeter Art und Weise) weitere Ermittlungen unterlässt, hat 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.

Da diese Änderung des Wissensstandes im gegenständlichen Fall vorliegt, kann von neuen Tatsachen ausgegangen werden. Eine Berechtigung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens liegt somit vor.

Was die Berechtigung zur Wiederaufnahme im Rahmen der Ermessensübung anlangt, so ist hierzu 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 Abgabenfestsetzung 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., § 303 Tz 37 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Für die Wiederaufnahme spricht im gegenständlichen Fall vor allem der Umstand, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist. Durch die Wiederaufnahme wird insgesamt ein rechtsrichtiges Ergebnis erzielt. Ebenso wird 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, benachteiligt werden. Für die Wiederaufnahme spricht vor allem auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die mangelhafte Erfassung Ihrer Einkünfte 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 ist, ob berechnete Interessen Ihrerseits an der Rechtsbeständigkeit verletzt würden, vermag die oben genannten Gründe für die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahmen nicht in den Hintergrund zu drängen. Es ist in diesem Zusammenhang vor allem auch zu beachten, dass für Sie ohne weiteres die zu niedrige Ersterfassung laut Erstbescheid bzw. die Abgabepflicht der Einkünfte zu erkennen gewesen ist.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO ist somit gerechtfertigter Weise durchzuführen.

Ebenfalls mit Bescheid vom 9. September 2011 erging der neue Einkommensteuerbescheid 2005, der neben den bereits bisher berücksichtigten Bezügen der Pensionsversicherungsanstalt und der OÖ Gebietskrankenkasse Bezüge der Fa. E AG enthielt.

In der gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 9. September 2011 erhobenen Berufung wandte die Bw im Wesentlichen ein, dass der Bescheid in zweierlei Hinsicht mangelhaft sei. Erstens werde entgegen den Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates (Berufungsentscheidung vom 16. August 2011, RV/0807-L/10) durch die nunmehr anders formulierte Begründung des zweiten Wiederaufnahmebescheides des Finanzamtes in derselben Sache nunmehr nicht eine "neue Tatsache" angeführt. Formell mögen die Spitzfindigkeiten des UFS zutreffen (abgeänderte Formulierung), aber inhaltlich betrachtet entspreche diese zweite Wiederaufnahme der ersten vollständig, weil sich beide auf dasselbe Dokument (E Lohnzettel) berufen würden. Es sei rechtspolitisch äußerst bedenklich, wenn ein außerordentliches Rechtsmittel derart missbräuchlich verwendet werde, dass der Rechtsgrundsatz des Vertrauens auf die Bestandskraft einer rechtskräftigen Entscheidung völlig ad absurdum geführt werde. Es könne nicht sein, dass eine Behörde es so lange probiere, bis sie mit einer Formulierung durchkomme, die dem Gesetz zumindest formell entspreche.

Hier die Ausführung der Lehre zum Rechtsinstitut der Wiederaufnahme:

Die – in vielen Verfahrenssystemen anzutreffende – Wiederaufnahme des Verfahrens stellt ein außerordentliches Rechtsmittel dar. Unter ganz bestimmten Umständen soll ein rechtskräftiges Verfahren wegen Bedenken gegen die Richtigkeit der Entscheidung nochmals durchgeführt werden (vgl. § 3 69 f AVG; §§ 530 f ZPO, §§ 352 ff StPO, §§ 303 ff BAO). In diesem Fall hat der Gesetzgeber die Grenze zwischen dem Interesse an dem Vertrauen auf die Bestandskraft einer rechtskräftigen Entscheidung und dem Interesse an einer richtigen Entscheidung zu ziehen (Walter & Mayer, Grundriss des österreichischen Verwaltungsverfahrenrechts⁶ (1995) Rz 497).

Es stimme also, wie im Bescheid angeführt werde, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben sei. Hier liege allerdings schon formalrechtlich die Betonung auf dem Wort "grundsätzlich". Es sei höchst bedenklich, wenn das außerordentliche Rechtsmittel der Wiederaufnahme, das genau diesem Prinzip dienen sollte, derart genutzt werde, dass auf Grund derselben Tatsachen zweimal hintereinander dieses außerordentliche Rechtsmittel strapaziert werde.

Abgesehen von diesen formalrechtlichen Bedenken gebe es hier zweitens auch noch einen gravierenden materiell-rechtlichen Mangel bezüglich der Erlaubtheit der Wiederaufnahme. Um

das Problem zu vergegenwärtigen, zitierte die Bw die gesetzliche Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO und schloss daraus, dass dort deutlich festgelegt sei, dass eine Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Voraussetzung zulässig sei, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen, welche im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 9. September 2011 erkläre die Behörde lang und ausführlich, warum dieser und jener "Irrtum" passiert sei und dass jeglicher Fehler bei der Behandlung der vorhandenen Tatsachen "praktisch passieren musste". Langatmig werde versucht, das eigene Verschulden möglichst herunter zu spielen. Dabei versuche die Behörde zu verschleiern, dass das eigentliche Problem anderswo anfange.

Richtig werde im Bescheid der VwGH zitiert: *"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 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)."*

Auch die treffend angeführte Bemerkung *"Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Umfang bekannt ist"* (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Urtz, BAO, § 303, E 177) spreche eigentlich so ganz und gar nicht für den angeführten Wiederaufnahmegrund, den das Finanzamt als gegeben ansehe. Dem Finanzamt sei der Lohnzettel von E fristgerecht zugegangen (dieser habe alle wichtigen Daten enthalten!), dieser sei vom Finanzamt aber "fälschlich" abgelegt worden. Auch habe die Bw in der Einkommensteuererklärung 2005 dezidiert auf die zweite bezugsauszahlende Stelle verwiesen, was aber das Finanzamt "fälschlich" interpretiert bzw. einfach negiert habe. Nochmals: alle Daten und Fakten seien dem Finanzamt zugänglich gewesen, diese seien aber im Endeffekt "fälschlich" interpretiert worden.

Damit sei auch die weitere Anmerkung *"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 (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Urtz, aaO, 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)" nicht richtig auf den vorliegenden Sachverhalt bezogen. Es gehe in diesen Ausführungen um Tatbestände, wo der Behörde, etwa aus Nachlässigkeit oder auf Grund schlichten Unterlassens von Nachforschungen, Tatsachen nicht in ihre Sphäre gedrungen seien, die für die Entscheidung erheblich gewesen wären. Hier gehe es aber um einen Fall, wo die Tatsachen und Beweise der Behörde bereits vorgelegen seien, nur eben von dieser verlegt bzw. falsch interpretiert bzw. missachtet worden seien. Der Sachverhalt sei bei der Behörde vollständig aufgelegt, aber es sei rein auf Grund organisatorischer Mängel sowie einer fehlerhaften Bewertung einer eindeutigen Darstellung (zwei auszählende Stellen!) in der Einkommensteuererklärung durch einen Mitarbeiter der Behörde eine nicht richtige Entscheidung gefällt worden.

Es sei zwar nachvollziehbar, dass die Behörde bei Entdecken der in ihrer Sphäre liegenden Fehler gerne im Sinne der Rechtsrichtigkeit eine Wiederaufnahme durchführen möchte; dies sei aber nach der BAO nur unter gewissen Voraussetzungen erlaubt, wobei der Gesetzgeber genau den Fall nicht inkludiert habe, dass der Behörde alle Daten bekannt gewesen seien, dem Steuerzahler keinerlei zurechenbarer Fehler unterlaufen sei und die Behörde auf Grund ihr zurechenbarer Fehler eine falsche Entscheidung treffe, sprich, einen nicht rechtsrichtigen Bescheid erlasse. Hätte der Gesetzgeber ein solches "Versehen" inkludiert, würde es sich nicht mehr um ein außerordentliches Rechtsmittel für die Behörde handeln, weil diese dann handeln könne, wie sie wolle, ohne dass jemals der schuldlose Rechtsunterworfenen auf Rechtsbeständigkeit vertrauen könnte, was einen klaren grundrechtlichen Eingriff darstellen würde.

Dass die Behörde sich hier bei der Prüfpflicht auf einen gänzlich falschen Tatbestandstypus beziehe, unterstreiche folgender Beitrag aus der Zeitschrift "Bilanzbuchhalter" vom März 2007:

Wahr ist vielmehr, dass durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens die Möglichkeit geschaffen werden soll, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen (zB. VwGH 13.9.1998, 87/14/0159). In diesem Zusammenhang ist auch die Feststellung des VwGH zu sehen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht nicht erst im Rahmen einer abgabenbehördlichen Überprüfung zum Tragen kommt. Vielmehr wird durch die §§ 161 ff BAO – unter der Überschrift "Prüfung der Abgabenerklärungen" und explizitem Verweis auf § 115 BAO – zweifelsfrei angeordnet, dass die Abgabenbehörde eben bereits die Abgabenerklärungen zu prüfen hat und, soweit nötig, durch schriftliche Aufforderung zu

veranlassen hat, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen bzw. Zweifel beseitigen. Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält (zB. VwGH 17.9.1999, 93/13/0059).

Daher sei insgesamt betrachtet sowohl eine zweite Wiederaufnahme auf Grund derselben Tatsachen an sich schon fragwürdig, als auch seien die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO nicht erfüllt, weil die angeblichen nova reperta zum Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung bereits geltend gemacht worden seien.

Es werde daher beantragt, den Bescheid aufzuheben. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides sei der Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen ebenfalls aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Als "Tatsachen" im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände gemeint.

"Beweismittel" sind in diesem Zusammenhang Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung vom Gegeben Sein oder Nichtzutreffen von Tatsachen, letztlich zur Herbeiführung eines Urteils über einen rechtsbedeutsamen Sachverhalt (Stoll, BAO, 2921).

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Als Beweismittel können daher Urkunden, Aufzeichnungen, Datenträger, Sachverständigengutachten, aber auch Lohnzettel in Betracht kommen.

"Neu hervorgekommene Tatsachen" und "neu hervorgekommene Beweismittel" sind zwei für sich eigenständig zu beurteilende, jeweils für sich wirksame, somit für sich völlig selbstständige Wiederaufnahmegründe (Stoll, BAO, 2924).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhandene Tatsachen oder Beweismittel, die jedoch erst später hervorkommen und im abgeschlossenen

Verfahren nicht bekannt waren. Dem gegenüber bilden "neu entstandene" Beweismittel keinen Wiederaufnahmegrund.

Ist eine Tatsache (zB. der Zufluss von Bezügen) als solche nicht bekannt gewesen, vermag aber hierüber ein nachträglich zu Stande gekommenes Beweismittel (zB. ein Lohnzettel) erstmals die erforderliche Sachkenntnis zu verschaffen, so ist das *Beweismittel*, das den Wiederaufnahmegrund abgeben soll, ungeachtet der neu hervorgekommenen *Tatsache* nicht neu hervorgekommen und kann nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem Grund des neu hervorgekommenen Beweismittels führen, weil das Beweismittel nicht während des Verfahrens existent war.

Entsteht ein Beweismittel neu und vermag es über Tatsachen einen Beweis zu erbringen, die zum Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens gehören, aber vor Bescheiderlassung nicht bekannt waren, dann sind es die durch das neue Beweismittel hervorgekommenen (alten) Tatsachen, die den Wiederaufnahmegrund abgeben können (Stoll, BAO, 2923 und 2925).

Eine Maßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Ermessensentscheidung.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zwecks der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 38). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Dies unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides sind die Wiederaufnahmegründe anzuführen. Dies ist deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Ihr ist es aber verwehrt, einen Wiederaufnahmegrund erstmals heranzuziehen. Ein neuer Wiederaufnahmegrund kann (nach Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in ständiger Rechtsprechung aus, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren

(somit bei Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2005 am 4. Juli 2006) der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Der Kritik der Bw, die zweite Wiederaufnahme entspreche – von formalen Spitzfindigkeiten des UFS abgesehen – der ersten inhaltlich vollständig, was im Ergebnis das Vorliegen einer "entschiedenen Sache" (res iudicata) bedeuten würde und nicht zulässig wäre, weil eine zweimalige Entscheidung in derselben Sache grundsätzlich unzulässig ist, ist entgegen zu halten, dass, wie oa., zwischen einer neu hervorgekommenen Tatsache (zB. der Umstand, dass ein "historischer" Lohnzettel richtigerweise "aktiv" zu setzen ist und die ausgewiesenen Einkünfte bei der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen sind) und einem neu hervorgekommenen Beweismittel (zB. ein Lohnzettel) zu differenzieren ist.

Bei Wiederaufnahmebescheiden stellt die "Sache" die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen dar.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf nach Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides (zB. durch eine Berufungsentscheidung) eine weitere Wiederaufnahme für dieselbe Abgabenart und dasselbe Jahr nur aus anderen Gründen geschehen, weil diesfalls eine andere und keine entschiedene "Sache" vorliegt (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327).

Da der im Wiederaufnahmebescheid vom 16. April 2007 angeführte Grund der Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels nicht zutraf, war das Finanzamt berechtigt, die Wiederaufnahme aus einem anderen Grund (nämlich dem Neuhervorkommen der Tatsache, dass der die Abfertigungszahlung enthaltende Lohnzettel der Fa. E AG zu Unrecht "historisch" gestellt und daher zu Unrecht bei der Einkommensteuerveranlagung außer Ansatz geblieben war) zu verfügen (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141). Eine zweimalige Wiederaufnahme aus demselben Grund lag demnach nicht vor.

Im Übrigen darf darauf verwiesen werden, dass die "Spitzfindigkeiten des UFS" sich auf die Judikatur des VwGH zu stützen vermögen.

Die Bw ist im Wesentlichen der Ansicht, dass der Abgabenbehörde durch ihre richtigen Angaben in der Einkommensteuererklärung 2005 der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon im ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Bw übersieht, dass der abgabenfestsetzenden Stelle alleine durch die richtige Angabe von zwei bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen noch kein vollständiger Sachverhalt vermittelt wurde und für sie dadurch zum Zeitpunkt der Erstveranlagung weder das Ausmaß der Einkünfte noch die Namen der bezugsauszahlenden Stellen eindeutig feststanden. Ebenso wenig war für die Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides die Tatsache, dass einer der beiden "historisch" gesetzten Lohnzettel der Fa. E AG – nämlich der die Abfertigungszahlung enthaltende Lohnzettel – richtigerweise als "aktiver" Lohnzettel in der Lohnzetteldatenbank hätte gespeichert sein müssen, erkennbar.

Dieser Umstand wurde der die Veranlagung durchführenden Abteilung erst im Zuge von Erhebungen im Zusammenhang mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2006 bekannt und ist somit als neu hervorgekommene Tatsache zu qualifizieren.

Nach § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln.

Nach Z 2 leg.cit. hat die Übermittlung der Lohnzettel elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

Die bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen haben daher, ohne dass es eines Zutuns der Abgabenbehörde bedarf, diese Lohnzettel zu übermitteln.

Auf Grund obiger Sachverhaltsdarstellung ergibt sich, dass im vorliegenden Fall zum Zeitpunkt des Ergehens des (ersten) Einkommensteuerbescheides 2005 in der elektronischen Datenbank der Finanzverwaltung zwei Lohnzettel der Fa. E AG vorlagen, die ohne Mitwirkung der Abgabenbehörde "historisch" gestellt worden waren. Da im Rahmen der Veranlagung lediglich "aktive" Arbeitgebermeldungen für die Einkommensberechnung herangezogen werden, hatte dies die automatische Nichtberücksichtigung dieser beiden Lohnzettel zur Folge. Bei "historischen" Lohnzetteln dagegen handelt es sich in der Regel um fehlerhafte Lohnzettel, die im Zuge der Einkommensermittlung automatisch außer Ansatz gelassen werden.

Alleine dadurch, dass der maßgebliche – nämlich die Abfertigungszahlung enthaltende – Lohnzettel der Fa. E AG dem Finanzamt übermittelt worden war, war diesem bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 am 4. Juli 2006 der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt, dass es zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können, wenn dieser Lohnzettel sich nicht in der für die Veranlagung maßgebenden Datenbank der "aktiven" Lohnzettel befand. Dem Finanzamt wurde erst durch spätere Ermittlungen bekannt, dass diese Bezüge bei der Veranlagung zu berücksichtigen waren, sodass dieser Umstand als neue Tatsache zu werten war.

Der Bw ist insoweit beizupflichten, als die Abgabenbehörde nach § 161 BAO verpflichtet ist, Abgabenerklärungen zu prüfen. Diese Verpflichtung bedeutet aber nicht, dass sämtliche Angaben der Partei durch Beweismittel zu verifizieren sind, sondern lediglich in jenen Bereichen, in denen sich Bedenken ergeben, Ermittlungshandlungen vorzunehmen sind.

Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass der Behörde nicht zugemutet werden kann, sämtliche von den Arbeitgebern bzw. pensionsauszahlenden Stellen übermittelten Lohnzettel zu überprüfen. Dies würde nicht nur das System der automatischen Übersendung von Lohnzetteln ad absurdum führen, sondern hätte darüber hinaus eine unvertretbar lange Bearbeitungsdauer der Veranlagungsfälle zur Folge.

Vielmehr sind die Abgabenbehörden dazu verhalten, ein ausgewogenes Verhältnis zwischen einer möglichst zeitnahen Erledigung und einer ausreichenden Überprüfung der einlangenden Abgabenerklärungen zu finden.

Wie in der Begründung des angefochtenen Bescheides und in einem undatierten Aktenvermerk (Bl. 42/2005 des Einkommensteueraktes) erläutert, ging die Abgabenbehörde davon aus, dass, wie von Steuerpflichtigen häufig fälschlich praktiziert, die Bw auch die Bezüge des Arbeitsmarktservice oder das Krankengeld als eine der bezugsauszahlenden Stellen angeführt habe, sodass von weiteren Ermittlungen Abstand genommen worden sei.

Dass das Finanzamt die Diskrepanz zwischen den Angaben der Bw (zwei Lohnzettel) und dem Inhalt der elektronischen Datenbank (ein "aktiv" gestellter Lohnzettel neben Bezügen der Gebietskrankenkasse und des Arbeitsmarktservice sowie zwei "historische" Lohnzettel der Fa. E AG) nicht zum Anlass nahm, weitere Ermittlungen zu tätigen und diesen Widerspruch aufzuklären, mag ihm als – allenfalls im Rahmen der Ermessensübung zu würdigendes – Verschulden anzulasten sein (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 53).

Eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO ist grundsätzlich aber auch dann gerechtfertigt, wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel im Erstverfahren vorzuwerfen wäre (Stoll, BAO, 2932).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde. Bei einer Wiederaufnahme zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ist in der Begründung der Ermessensentscheidung zu erläutern, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (VwGH 21.3.1996, 94/15/0085).

Die Zweckmäßigkeit der verfügten Wiederaufnahme ergibt sich im Allgemeinen bereits aus dem Interesse an einer gleichmäßigen Besteuerung (VwGH 2.4.1987, 86/16/0133). Nach dem

Normzweck des § 303 Abs. 4 BAO ist daher in der Regel den Prinzipien der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Ein allfälliges Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichtaufklärung des relevanten Sachverhaltes wäre auf Grund des Umstandes, dass es sich beim Arbeitnehmerveranlagungsverfahren um ein Massenverfahren handelt, dass Steuerpflichtige die Erklärungen, wie oa., oftmals unrichtig ausfüllen und dass für sämtliche Zeiträume des Jahres 2005 Meldungen auflagen, somit keine Zeiten fehlten, als geringfügig einzustufen. Dieses nur als gering erachtete Verschulden vermag die angeführten Gründe, die für eine Wiederaufnahme sprechen, nicht aufzuwiegen.

Die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme sind auch nicht bloß geringfügig (der im vorliegenden Fall nachzuzahlende Abgabebetrag beträgt 2.554,58 €), sodass die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2005 zu verfügen und damit der rechtsrichtigen Besteuerung den Vorrang vor dem Interesse der Bw an der Beibehaltung einer rechtswidrigen Abgabenfestsetzung zu ihren Gunsten den Vorrang einzuräumen, nicht zu beanstanden war.

Verjährung, deren Eintritt auch von Amts wegen zu beachten wäre, liegt im vorliegenden Fall auf Grund nachstehender Überlegungen noch nicht vor:

Die Verjährungsfrist beträgt in der Regel fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO) und beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a iVm § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO).

Das bedeutet im vorliegenden Fall, dass die veranlagte Einkommensteuer 2005 an sich mit Ende des Jahres 2010 verjährt gewesen wäre.

Da innerhalb der Verjährungsfrist Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurden (zB. Veranlagung im Jahr 2006), verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, somit bis Ende 2011.

In den jeweils verlängerten Jahren 2011 und 2012 wurden ebenfalls Amtshandlungen gesetzt (zB. Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates), sodass die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres 2013 eintreten kann (Ritz, BAO⁴, § 209 Tz 1 und 10).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. April 2012