



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, geb. X, Adresse, vom 20. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes LMN vom 15. Juli 2011 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Am 7. März 2010 reichte der Berufungswerber (Bw) die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2009 elektronisch ein.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens, das den Nachweis der beantragten Sonderausgaben und Werbungskosten zum Gegenstand hatte, erging der Einkommensteuerbescheid 2009 am 1. Juni 2010. Diesem Bescheid wurden ein Lohnzettel der D GmbH für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2009 sowie Meldungen des Arbeitsmarktservice für den Zeitraum 15. August bis 18. August 2009 (Gesamtbetrag der Leistungen: 166,80 €) und für den Zeitraum 19. August bis 31. Dezember 2009 (Gesamtbetrag der Leistungen: 5.629,50 €) zu Grunde gelegt.

Zu den beantragten Werbungskosten wurde begründend angeführt, dass die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigten Werbungskosten 52,34 € betragen würden. Da dieser

Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 € nicht übersteige, würden 132,00 € berücksichtigt.

Die im Antrag des Bw festgestellten rechnerischen Unrichtigkeiten seien berichtigt worden.

Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 könnten nur an Hand von Belegen in Anrechnung kommen und müssten auf Grund der Nachweise erkennbar sein. Die beantragten Arbeitsmittel und Reisekosten könnten daher nicht berücksichtigt werden.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wandte der Bw ein, dass geltend gemachte Reisekosten in Höhe von 212,88 € wegen eines fehlenden Nachweises nicht berücksichtigt worden seien. Nunmehr werde eine Kursbestätigung der Fa. E nachgereicht; auf die bereits übermittelte Bestätigung der C werde verwiesen. Es werde ersucht, die Reisekosten sowie die Betriebsratsumlage (52,34 €) zu berücksichtigen. Die Kurskosten seien deshalb nicht angeführt worden, weil diese vom AMS bzw. der Stahlstiftung bezahlt worden seien.

Der Bw wurde mit Schreiben des Finanzamtes vom 2. Dezember 2010, da er auch Einkünfte vom AMS erhalten habe und offensichtlich in die Arbeitsstiftung gewechselt sei, ersucht, einen Nachweis über die Höhe der Bezüge aus der Stahlstiftung vorzulegen sowie bekannt zu geben, seit wann er bei der Fa. F beschäftigt und ob der Erwerb des C-Führerscheins ein Anstellungserfordernis gewesen sei.

Der Bw gab dazu an, dass das offizielle Dienstverhältnis bei der Fa. F am 11. Jänner 2010 begonnen und er dort zuvor ein Praktikum absolviert habe.

Aus seinen Unterlagen und dem Jahreslohnzettel seien keine weiteren Einkünfte als von der D GmbH und dem AMS ersichtlich, und er könne sich auch an keine weiteren erinnern.

Auf die Bestätigung der Fa. F betreffend Notwendigkeit der Führerscheine C und E werde verwiesen.

In einem vom Bw vorgelegten Schreiben vom 16. November 2009 bestätigte die I Stiftung, dass die Stiftungszugehörigkeit des Bw mit 10. Jänner 2010 ende und die Fa. F den Bw am 11. Jänner 2010 in ein ordentliches Dienstverhältnis übernehmen werde. Als Stiftungsdauer wurde der Zeitraum von 19. August 2009 bis 10. Jänner 2010 angegeben.

Über Anforderung des Finanzamtes bestätigte die I Stiftung mit Schreiben vom 10. Februar 2011, dass der Bw bei der Fa. F von 19. August 2009 bis 10. Jänner 2010 ein Praktikum absolviert habe. Im Rahmen dieser Ausbildung habe er einen ausbildungsbedingten Zuschuss

von 187,45 € im Juli 2009, von je 447,00 € im August, September, Oktober, November und Dezember 2009 und von 144,19 € im Jänner 2010 erhalten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2011 wurde der Berufung des Bw insoweit entsprochen, als sowohl die beantragten Fahrtkosten als auch die Betriebsratsumlage als Werbungskosten anerkannt wurden.

Zusätzlich zu den bisherigen Einkünften wurden weitere Einkünfte von 2.422,45 €, die der Bw im Rahmen seiner Ausbildung erhalten hatte, angesetzt.

In der Begründung wurde dazu ausgeführt, dass er im Jahr 2009 ausbildungsbedingte Zuschüsse in Höhe von 2.422,45 € von der I Stiftung erhalten habe. Wenn die Stiftungszuwendungen insgesamt 20 % des Arbeitslosengeldes übersteigen würden, liege wirtschaftlich betrachtet eine Gegenleistung des Arbeitnehmers vor. In diesem Fall sei von einem Dienstverhältnis auszugehen, und die Beiträge der Stiftung seien zur Gänze steuerpflichtiger Arbeitslohn. Seien die Stiftungsleistungen steuerpflichtig, stellten die Reisekosten im Zusammenhang mit der Bildungsmaßnahme Werbungskosten dar. Anerkannte Reisekosten: 212,88 €. Die Betriebsratsumlage werde zwar berücksichtigt, sie werde jedoch auf das Werbungskostenpauschale angerechnet (132,00 €).

Die Berufungsvorentscheidung wurde dem Bw mit RSa-Brief durch Hinterlegung am 8. März 2011 zugestellt und die sich aus dem Bescheid ergebende Nachforderung fristgerecht überwiesen.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2011, beim Finanzamt eingelangt am 27. Juni 2011, stellte der Bw einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO.

Er habe am 10. Juni 2010 den RSa-Brief mit der vereinfachten Strafverfügung gemäß § 143 FinStrG übernommen und in weiterer Folge die I Stiftung ersucht, sämtliche relevanten Unterlagen, insbesondere die Auflistung der ausbildungsbedingten Zuschüsse samt Überweisungsdaten, zu übermitteln. Er habe festgestellt, dass laut Bestätigung der I Stiftung für Juli 2009 187,45 € und für August 2009 447,00 € als ausbildungsbedingter Zuschuss ausbezahlt worden sein sollen. Dieses Schreiben sei dem Finanzamt über dessen Ersuchen übermittelt worden. Durch den Fehler der I Stiftung seien 447,00 € zu viel an Zuschüssen erklärt, diese vom Finanzamt übernommen und somit eine unrichtige Einkommensteuerberechnung durchgeführt worden. Die Stiftungszuwendungen hätten nicht 2.422,45 €, sondern nur 1.975,45 € betragen.

Der Bw habe sein Praktikum bei der Fa. F erst am 19. August 2009 begonnen. Die diesbezügliche Bestätigung habe er dem Finanzamt übermittelt. Weiter sei in FinanzOnline

ersichtlich, dass die Leistungen des AMS erst am 15. August 2009 begonnen hätten und er im Juli 2009 noch Lohnempfänger der D GmbH gewesen sei.

Das Finanzamt hätte bei sorgfältiger Prüfung der vorgelegten Unterlagen feststellen müssen, dass sein Praktikum bei der Fa. F erst am 19. August 2009 begonnen habe und somit die von der I Stiftung übermittelten Daten über die Auszahlung der ausbildungsbedingten Zuschüsse unrichtig seien. Das Finanzamt habe es unterlassen, im Sinne des § 115 BAO vorzugehen (Wahrung des Parteiengehörs, Prüfung der vorgelegten Unterlagen trotz eindeutiger Unstimmigkeiten), weshalb es für den Bw nicht möglich gewesen sei, von den Unstimmigkeiten Kenntnis zu erlangen und diese in weiterer Folge aufzuzeigen. Im Einkommensteuerbescheid sei nämlich kein Zeitraum für diese Einkünfte eingetragen, sodass ihn keinesfalls grobes Verschulden im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO treffe.

Gemäß §§ 303 Abs. 2 iVm 303a lit. c BAO habe er von den neuen Tatsachen erst am 15. oder 16. Juni 2011 Kenntnis erlangt und werde somit innerhalb der Frist von drei Monaten rechtzeitig der Wiederaufnahmeantrag eingebracht.

Bei Durchsicht der Berufungsvereentscheidung sei festgestellt worden, dass bei Berechnung der Einkommensteuer die Werbungskosten in Höhe von 265,22 € von der Summe sämtlicher Einkommen in Abzug gebracht worden seien. In der Begründung sei angeführt worden, dass die ausbildungsbedingten Zuschüsse der I Stiftung 20 % des Arbeitslosengeldes übersteigen würden und es sich somit zur Gänze um steuerpflichtigen Arbeitslohn handle. Die Werbungskosten setzten sich aus Reisekosten D 76,80 €, Betriebsratsumlage 52,34 € und Reisekosten für das Praktikum bei der Fa. F in Höhe von 136,08 € zusammen. Er sei aber der Meinung, dass die Reisekosten für die Fa. F von den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug in Abzug zu bringen seien und sich diese dadurch auf 1.839,37 € verringern würden.

Dies sei deshalb von Bedeutung, weil er im Zuge der Prüfung des ganzen Verfahrens und der übermittelten Unterlagen festgestellt habe, dass die erhöhten Zuschüsse mit dem Anfall erhöhter Aufwendungen mit dem privaten PKW begründet worden seien. Er habe nun die weiteren erhöhten Aufwendungen, welche von der Fa. F nicht abgegolten worden seien, weil dies mit dem bezahlten erhöhten ausbildungsbedingten Zuschuss ausgeglichen worden sei, errechnet und stelle den Antrag, beim neu durchzuführenden Abgabenverfahren von den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug Reisekosten in Höhe von 1.276,02 € in Abzug zu bringen. Die Dienstreisen seien im Zuge der Umschulung der arbeitsplatzbezogenen Qualifizierung angefallen und seien zur Feststellung seiner Fähigkeit, alleine Verantwortung übernehmen zu können, von Bedeutung. Die Dienstreisen, wo überwiegend nur Vorbesichtigungen und geringfügige Nacharbeiten vorgenommen worden seien, seien in

einigen Fällen mit seinem privaten PKW durchgeführt worden, weil kein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestanden sei oder heute nicht mehr nachvollziehbare Umstände vorgelegen seien. Ergänzend gebe er noch an, dass es noch weitere Dienstfahrten mit seinem privaten PKW gegeben habe, diese aber nur geringfügig gewesen und deshalb nicht erfasst worden seien.

Somit würden die Stiftungszuwendungen 20 % des Arbeitslosengeldes nicht übersteigen, würden bei Berechnung der Einkommensteuer nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen und würde keine Nachforderung entstehen.

Die Nachforderung sei auch Grundlage für das Strafverfahren gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG gewesen. Gegen die Strafverfügung werde gleichzeitig mit der Einreichung des Wiederaufnahmeantrages Einspruch wegen unrichtiger Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages und wegen anderer Gründe eingebbracht und die Entscheidung durch den Spruchsenat beantragt. Bei Fortführung des Strafverfahrens sei daher im Sinne des § 116 ff BAO und zur eventuellen Festsetzung der Strafhöhe ein richtig berechneter strafbestimmender Wertbetrag von Bedeutung.

Dem Antrag fügte der Bw nachstehende Unterlagen bei:

1. Ein an den Bw adressiertes Schreiben der I Stiftung vom 16. November 2009, aus dem die Stiftungszugehörigkeit von 19. August 2009 bis 10. Jänner 2010 hervorgeht. Die Fa. F als Praktikumgeber des Bw werde diesen mit 11. Jänner 2010 in ein ordentliches Dienstverhältnis übernehmen;
2. ein vom Bw am 18. August 2009 unterschriebener Antrag auf Aufnahme in die I Stiftung. Auf diesem Antrag sind dessen Stattgabe und der Beginn des Betreuungsverhältnisses am 19. August 2009 vermerkt;
3. eine an den Bw adressierte Bestätigung der I Stiftung von 17. Jänner 2011, aus der die Absolvierung seines Praktikums von 19. August 2009 bis 10. Jänner 2010 ebenso hervor geht wie die Höhe des ausbildungsbedingten Zuschusses von 187,45 € im Juli 2009, von je 447,00 € im August, September, Oktober, November und Dezember 2009 sowie von 144,19 € im Jänner 2010;
4. ein an die I Stiftung adressiertes Schreiben der Fa. F vom 9. Oktober 2009, mit welchem bestätigt wird, dass der Bw als Stiftungsteilnehmer im Zuge der Ausbildung bei der Fa. F für Schulungszwecke bei Montageeinsätzen im In- und Ausland eingesetzt werde. Dadurch würden bei ihm erhöhte Aufwendungen (Kleidung, Anfahrten, Entfernungserschwernisse, etc.) entstehen, die durch einen erhöhten ausbildungsbedingten Zuschuss zumindest teilweise ausgeglichen würden.

In einer dem Antrag ebenfalls beigeschlossenen und von der Fa. F bestätigten Aufstellung machte der Bw für insgesamt 2706 beruflich zurückgelegte Kilometer Fahrtkosten sowie Diäten im Zeitraum zwischen 28. September und 11. Dezember 2009 zwecks Vorbesichtigung von Baustellen bzw. Nacharbeiten geltend. Insgesamt wurden Fahrtkosten in Höhe von 1.136,52 € und Diäten in Höhe von 139,50 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 15. Juli 2011 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens abgewiesen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die zuständige Sachbearbeiterin im Zuge eines Vorhalteverfahrens im Zusammenhang mit einer gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 eingebrachten Berufung Einkünfte des Bw aus einer Arbeitsstiftung festgestellt habe, die dieser in seiner Abgabenerklärung nicht offen gelegt habe. Entsprechend der von der Stiftung vorgelegten Unterlagen sei in der Berufungsvorentscheidung ein Betrag von 2.422,45 € zusätzlich der Besteuerung unterzogen worden. Diese Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2011 habe der Bw nicht bekämpft, sodass diese in Rechtskraft erwachsen sei. Der Nachforderungsbetrag sei am 15. März 2011 entrichtet worden.

Am 27. Juni 2011 habe der Bw einen mit 20. Juni 2011 datierten Antrag auf Wiederaufnahme eingebracht. Darin sei begründend ausgeführt, dass die von der Stiftung bekannt gegebenen Beträge (2.422,45 €) überhöht und tatsächlich nur 1.975,45 € an den Bw ausbezahlt worden seien.

Nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO und der dazu ergangenen einschlägigen Judikatur führte das Finanzamt weiter aus, dass die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen eine Möglichkeit biete, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente seien keine Tatsachen (VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Diese Tatsachen müssten auch neu hervorkommen, das heiße, es müsse sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden hätten, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden seien.

Beim gegenständlichen wiederaufzunehmenden Verfahren handle es sich um die Einkommensteuer 2009. In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung sei betragsmäßig genau angeführt, welche Einnahmen aus der Stiftung dem Einkommen des Bw zugerechnet worden seien. Dieser Betrag sei von ihm ohne großen Aufwand auf seine Richtigkeit zu

überprüfen gewesen. Die Höhe der Einnahmen aus der Stiftung hätte dem Bw somit auch schon zum Zeitpunkt der Antragstellung zur Arbeitnehmerveranlagung bekannt sein müssen. Der Bw begründe seinen Wiederaufnahmeantrag damit, dass eine Überprüfung der Beträge erst nunmehr nach Ergehen einer Strafverfügung durchgeführt worden sei. Damit könne aber nicht vom Hervorkommen neuer Tatsachen die Rede sein, da – wie oben bereits angeführt – die Höhe dieser Einnahmen bereits vorher bekannt sein musste. Auch die jetzt zusätzlich beantragten Reisekosten könnten keine neuen Tatsachen darstellen, da jedermann am Ende eines Kalenderjahres wissen müsse, welche Reisekosten in diesem Jahr angefallen seien. Diese beiden Punkte hätten innerhalb der Rechtsmittelfrist der Berufungsvorentscheidung mit einem Antrag auf Vorlage an die zweite Instanz beeinsprucht werden können. Laut Aktenlage stehe fest, dass die Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2011 nicht mit Vorlageantrag bekämpft worden, sondern diese in Rechtskraft erwachsen sei. Erst am 27. Juni 2011 sei der vorliegende Wiederaufnahmeantrag eingebracht worden.

Das Wiederaufnahmeverfahren nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO habe nach der aufgezeigten Rechtslage sowie nach einhelliger höchstgerichtlicher Rechtsprechung nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren und eröffne auch keinen Weg, nachteilige Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung eines einer Behörde bekannt gegebenen Sachverhaltes zu beseitigen, sondern solle lediglich die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209).

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Berufung des Bw. Die Begründungen zur Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages seien einseitig nur zu seinem Nachteil ausgelegt und sämtliche relevanten Entscheidungen der Höchstgerichte und des UFS, welche zu einer positiven Erledigung seines Antrages führen würden, nicht berücksichtigt worden. Es mute seltsam an, dass nachstehende Entscheidungen den Sachbearbeitern des Finanzamtes nicht bekannt wären:

UFS 14. August 2008, RV/0807-G/07: Das nachträgliche Hervorkommen der (teilweisen) Unrichtigkeit eines an das Finanzamt übermittelten Lohnzettels stelle einen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar.

Erlass des BMF-010103/0096-VI/2008 vom 28. Oktober 2008: Ein behördliches Verschulden (zB Oberflächlichkeit, Sorgfaltswidrigkeit) an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. steuererhebungsbedeutsamen Umständen bereits im abgeschlossenen Verfahren schließe eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH 16.9.2003, 99/14/0031; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 25.2.2005, 2001/14/007; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Es sei unbestritten, dass in dem vom Bw im Zuge des Ergänzungersuchens an das Finanzamt übermittelten Schreiben hervor gehe, dass sein Praktikum erst am 19. August 2009 begonnen habe. Er habe dies im Wiederaufnahmeantrag angeführt. Faktum sei, dass er den Lohnzettel, welchen die I Stiftung dem Finanzamt übermittelt habe, nie gesehen habe und ihm dieser vom Finanzamt im Zuge des unterlassenen Parteiengehörs nicht zur Kenntnis gebracht worden sei. Weiteres Faktum sei, dass die Sachbearbeiterin des Finanzamtes die vorgelegten Unterlagen, höflich ausgedrückt, nicht sorgfältig geprüft und ihrer Verpflichtung zur Aufklärung des Sachverhaltes nicht nachgekommen sei. Das Verschulden liege somit eindeutig beim Finanzamt und nicht, wie im Bescheid angeführt werde, bei ihm, wenn krampfhaft versucht werde, das Verschulden ihm anzulasten bzw. ihm unterstellt werde, dass es ohne großen Aufwand möglich gewesen wäre, den Betrag auf seine Richtigkeit zu überprüfen. Er habe dies in seinem Wiederaufnahmeantrag auch begründet, das Finanzamt sei aber in seiner Begründung überhaupt nicht darauf eingegangen.

Laut höchstgerichtlicher Judikatur sei es kein Verschulden der Partei, wenn es die betreffenden Umstände nicht für abgabenrechtlich bedeutsam gehalten habe, weil es ein Vertrauen auf sorgfältige Prüfung der vorgelegten Unterlagen durch die Behörde gebe (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018, 0042), weiters stehe der Umstand, dass der Abgabepflichtige eine Berufung versäumt bzw. nicht eingebracht habe, einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen.

Die I Stiftung werde heute oder morgen einen berichtigten Lohnzettel mit Begründung dem Finanzamt übermitteln und stelle sich somit, unabhängig von seinem Wiederaufnahmeantrag, für das Finanzamt die Frage, ob das Verfahren nicht von Amts wegen neu zu eröffnen sein werde.

Grundsätzlich sei dem Prinzip der Rechtswidrigkeit (gemeint wohl: Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, BAO, § 303 Tz 38 und 40; UFS 1. Oktober 2003, RV/0845-W/03).

Sollte das Finanzamt M weiterhin die Ansicht vertreten, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens abzulehnen sei und werde beabsichtigt, eine ablehnende BVE zu erlassen, werde, wenn es die BAO gestatte bzw. vorgesehen sei, zur Verfahrensvereinfachung beantragt, den Sachverhalt sofort zur Entscheidung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen, weil bei einer neuerlichen Ablehnung auf jeden Fall der UFS zur Entscheidung angerufen werde.

Da auch das Strafverfahren auf Grund eines Einspruches noch nicht abgeschlossen sei und bei Weiterführung des Strafverfahrens für dieses Verfahren beim Spruchsenat eine

Neuberechnung beantragt werde, scheine es zweckmäßig, gewisse Fragen, insbesondere auch die im Wiederaufnahmeantrag angeführten Fahrtkosten und deren Abzug von den Bezügen der I Stiftung, im Vorfeld abzuklären, um das Verfahren nicht unnötig in die Länge zu ziehen.

Ein Ergänzungersuchen der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates beantwortete der Bw dahin gehend, dass in der Strafverfügung des Finanzamtes LMN, die er am 10. Juni 2011 übernommen habe, ein Auskunftsersuchen vom 13. Jänner 2011 und ein Antwortschreiben vom 10. Februar 2011 angeführt gewesen seien. Daraus habe er geschlossen, dass das Finanzamt die I Stiftung hinsichtlich der ausbezahlten Bezüge kontaktiert habe und diese dem Finanzamt Unterlagen über die an ihn ausbezahlten Bezüge übermittelt habe. In der Einkommensteuererklärung (gemeint offenbar: Berufungsvorentscheidung) vom 3. März 2011 seien Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 2.422,45 € angeführt gewesen. Da für diese Bezüge kein Zeitraum ersichtlich gewesen sei und er auch noch 2012 (gemeint offenbar: 2010) Einkünfte von der I Stiftung bezogen habe, die laut FinanzOnline für 2010 ebenfalls nicht erfasst und möglicherweise im Betrag von 2.422,45 € inkludiert gewesen seien, habe er, da er über keinerlei Nachweise verfügt habe, mit dem Geschäftsführer der I Stiftung Verbindung aufgenommen. Zuerst sei eine Sachverhaltsschilderung per Telefon erfolgt und danach eine E-Mail an den Geschäftsführer gerichtet worden (Beilage 1).

Er glaube, der Geschäftsführer der I Stiftung habe ihm bereits am nächsten Tag telefonisch mitgeteilt, dass diese dem Finanzamt unrichtige Bezüge gemeldet habe. Er habe bereits eine Sachverhaltsdarstellung verfasst und versprochen, diese dem Bw zukommen zu lassen. Der Bw habe um Übermittlung sämtlicher Unterlagen für die Stellung eines Wiederaufnahmeantrages ersucht.

Am 16. Juni 2011 habe ihm der Geschäftsführer der Stiftung eine E-Mail gesandt (Beilage 2) sowie die Bestätigung vom 17. Jänner 2011 (Beilage 4) und die Bestätigung vom 9. Oktober 2009 (Beilage 5). Sowohl das Schreiben vom 17. Jänner 2011 als auch die Bestätigung vom 9. Oktober 2009 habe er am 16. Juni 2011 zum ersten Mal gesehen. Wären ihm diese Bestätigungen früher zur Kenntnis gebracht worden bzw. wäre in der Einkommensteuererklärung (gemeint offenbar: Berufungsvorentscheidung) der Zeitraum für die ausbezahlten Bezüge angeführt gewesen, wäre ihm die Unstimmigkeit mit Sicherheit sofort aufgefallen und hätte er Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 3. März 2011 eingelegt. Hätte er weiters die Bestätigung von der Stiftung gleichzeitig mit der Übersendung ans Finanzamt um den 20. Jänner 2011 erhalten, wäre ihm die Unstimmigkeit ebenso aufgefallen und hätte er sofort den Geschäftsführer der Stiftung kontaktiert, damit er eine Berichtigung vornehme.

Sollte seinen Angaben kein Glaube geschenkt werden, beantrage er, den Geschäftsführer, Herrn P, sowie Frau Z, die die Bestätigung erstellt habe, als Zeugen zu vernehmen und abzuklären, an wen diese Bestätigung im Jänner 2011 übermittelt worden und wie es zur Ausstellung der Bestätigung gekommen sei. Das Ergebnis einer eventuellen Zeugenvernehmung möge ihm im Zuge des Parteiengehörs zur Stellungnahme übermittelt werden.

In der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 20. Juli 2011 habe er auf Seite zwei, dritter Absatz, angeführt, dass die Stiftung dem Finanzamt am 20. oder 21. Juli 2011 einen berichtigten Lohnzettel übermitteln werde. Weiters habe er angeführt, dass sich für das Finanzamt die Frage stelle, ob das Verfahren nicht von Amts wegen neu zu eröffnen sein werde.

Diese Berichtigung der Stiftung samt der Chronologie der Vorgänge ab Anforderung der Bestätigung seitens der Sachbearbeiterin des Finanzamtes bis zum Ersuchen um Berichtigung sei dem Finanzamt mit E-Mail vom 20. Juli 2011 (Beilage 3) übermittelt worden.

Die I Stiftung habe das Berichtigungsschreiben deshalb erst am 20. Juli 2011 an das Finanzamt gerichtet, weil der Bw dem Geschäftsführer der Stiftung mitgeteilt habe, dass er einen Wiederaufnahmeantrag einbringen werde und er sicher gewesen sei, dass diesem Antrag auf Grund der Faktenlage und der vorgelegten Unterlagen stattgegeben werde.

Es stelle sich die Frage, ob das Finanzamt nicht verpflichtet gewesen wäre, der Berufung des Bw mit BVE stattzugeben oder auch abzulehnen, aber sofort eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu verfügen, weil von Seiten der I Stiftung die Frist von drei Monaten auf jeden Fall eingehalten worden sei und bei Studium der Entscheidungen des UFS festgestellt worden sei, dass bei geringfügigen Berichtigungen von Lohnzetteln oder sonstigen Gründen (zB großes und kleines Pendlerpauschale) sofort eine Wiederaufnahme von Amts wegen verfügt werde.

Der ausbildungsbedingte Zuschuss sei auf sein Bankkonto überwiesen worden, die entsprechenden Auszüge, insbesondere für den fraglichen Zeitraum Juli und August 2009, lägen zur Gänze vor. Daraus sei ersichtlich, dass im Juli 2009 kein Zuschuss bezahlt worden sei. Den Dezember 2009 habe er nicht mehr gefunden; dies sei nach Meinung des Bw aber nicht von Bedeutung.

Faktum sei, dass die Sachbearbeiterin des Finanzamtes die übermittelten Unterlagen nicht sorgfältig geprüft und das Parteiengehör gemäß § 115 BAO nicht wahrgenommen habe. Dem Finanzamt seien aber nicht nur bei Erstellung der Einkommensteuererklärung (gemeint offenbar: Berufungsvorentscheidung) 2009 Fehler passiert, auch das Strafverfahren strotze vor Fehlern. Wenn ein Einspruch gegen eine Strafverfügung erhoben und die Entscheidung

durch einen Spruchsenat beantragt werde, sei das Verfahren nicht vom Vorstand des Finanzamtes einzustellen und der Einstellungsbescheid nicht von ihm abzuzeichnen, sondern vom Vorsitzenden des zuständigen Spruchsenates. Wahrscheinlich sei der Strafakt nicht einmal dem Spruchsenat zur Kenntnisnahme und Entscheidung übermittelt worden, sondern, nachdem endlich erkannt worden sei, dass hier über das Ziel geschossen worden sei, (ergänze: der Einspruch) einfach in eigener Zuständigkeit erledigt und das Verfahren in der Folge eingestellt worden. Erstaunlich sei auch, dass man überhaupt auf ein vorsätzliches Finanzvergehen gekommen sei. Die völlig rechtsunkundige Sachbearbeiterin habe bei ihrem Aktenstudium den letzten Absatz im Schreiben vom 16. Juni 2010 an das Finanzamt völlig übersehen bzw. bewusst ignoriert, denn sonst wüsste das Finanzamt bis zum heutigen Tag nichts davon, dass er über eine Stiftung Bezüge erhalten habe. Daraus ohne Einvernahme ein vorsätzliches Finanzvergehen abzuleiten, sei ein starkes Stück. Die Intention des Gesetzgebers bei Novellierung des FinStrG 2011, dass Einleitungsbescheide bei vorsätzlichen Finanzvergehen, wenn der Sachverhalt völlig klar sei, nicht mehr verfasst werden müssten und das Strafverfahren sofort mit Strafverfügung abgeschlossen werden könne, sei aber nicht gewesen, dass Sachverhalte konstruiert würden und lediglich § 8 FinStrG als Begründung zitiert werde. Im Falle einer Beschwerde wäre dieser Einleitungsbescheid mit Sicherheit aufgehoben worden.

Es sei völlig unglaublich bzw. sei anscheinend beim Finanzamt erheblicher Schulungsbedarf gegeben, weil wichtige verfahrensrelevante Erkenntnisse bzw. Erlässe sowohl im Abgabe- als auch im Strafverfahren völlig unbekannt seien. Bereits nach einigen Tagen habe er gewusst, dass er völlig unschuldig sei und das Strafverfahren mit Sicherheit eingestellt werde. Dass dem Finanzamt die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Randziffer 10046a, nicht bekannt gewesen wären, sei sehr zweifelhaft; vielleicht lasse sich die ganze Vorgangsweise mit ca. 17 Jahre zurück liegenden Meinungsverschiedenheiten bei Abschreibungen seines Vaters und von ihm begründen. Das Finanzamt habe schon damals nicht überwinden können, dass ihre Rechtsmeinungen bei Rückfragen bei der damaligen FLD für Oberösterreich, GA 8, als unrichtig angesehen worden seien und die beantragten Abschreibungen hätten gewährt werden müssen. Einige Beamte dürften dies bis zum Jahr 2011 nicht vergessen bzw. verkraftet haben, denn anders lasse sich die Vorgehensweise zur Durchführung des Strafverfahrens und auch die Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages nicht begründen.

Er sei sicher, dass bis zum heutigen Tag kein Verantwortlicher für die Nichtmeldung der ausbezahlten Bezüge ans Finanzamt ausgeforscht worden sei bzw. dass dies nicht einmal versucht worden sei. Es stelle sich somit die Frage, ob hier nicht bewusst Willkür und gegebenenfalls Amtsmissbrauch begangen worden sei.

Die genannte Beilage 1 ist eine E-Mail des Vaters des Bw vom 15. Juni 2011 an den Geschäftsführer der I Stiftung, mit welcher dieser unter Bezugnahme auf ein vorhin geführtes Telefonat um Bekanntgabe der Höhe des Zuschusses der Stiftung (monatlich und in Summe) sowie der Überweisungsdaten gebeten wurde.

Der als Beilage 2 bezeichneten E-Mail ist – im Gegensatz zum übrigen vorgelegten Schriftverkehr – das Datum der Versendung nicht zu entnehmen. Vielmehr ist handschriftlich "am 16.6.11" sowie "an Hr. B" ergänzt und ein an den handschriftlichen Vermerk "an Hr. B" anschließender Text derart gestrichen, dass er unleserlich ist.

Inhalt dieser E-Mail ist die Mitteilung des Geschäftsführers der Stiftung, dass das obige Dokument dem Finanzamt weiter gegeben worden sei. Darin sei der erste Betrag des ausbildungsbedingten Zuschusses im Juli angeführt, doch sei der erste Betrag am 10. September 2009 (187,45 €) überwiesen worden, da der Stiftungsbeginn am 18. August 2009 gewesen bzw. die Rechnungslegung mit Ende August erfolgt sei. Dieser Betrag stehe für den Zeitraum 19. August 2009 bis 31. August 2009. Für alle Stiftungsteilnehmer werde der ausbildungsbedingte Zuschuss immer am 25. je Monat überwiesen. Für 19. August 2009 bis 31. August 2009 sei am 10. September 2009 ein Betrag von 187,45 € überwiesen worden.

Für September bis Dezember 2009 seien je 447,00 € am 25. September, am 27. Oktober (Feiertag), am 25. November und am 27. Dezember 2009 überwiesen worden.

Beilage 3 ist eine ans Finanzamt gerichtete E-Mail der I Stiftung vom 20. Juli 2011, mit welcher darauf hingewiesen wurde, dass der dem Finanzamt übermittelte Einkommensnachweis des Bw fehlerhaft sei. Das Finanzamt habe um einen Einkommensnachweis des Bw ersucht. Ein Dokument über den ausbildungsbedingten Zuschuss sei erstellt und per Post ans Finanzamt gesendet worden. Dieses Dokument sei beim Finanzamt nicht eingelangt und telefonisch urgiert worden, woraufhin es per E-Mail abermals versendet worden sei. Der Bw habe im Juni 2011 um Prüfung ersucht. Nach einer internen Kontrolle sei festgestellt worden, dass zwar der angegebene Zeitraum korrekt sei, die aufgelisteten Monate jedoch nicht mit diesem Zeitraum übereinstimmten.

Beilage 4 ist die bereits oben angeführte Bestätigung der I Stiftung vom 17. Jänner 2011 über den ausbildungsbedingten Zuschuss, Beilage 5 die ebenfalls bereits genannte Bestätigung der Fa. F vom 9. Oktober 2009 betreffend die erhöhten Aufwendungen des Bw, die durch einen erhöhten ausbildungsbedingten Zuschuss zumindest teilweise ausgeglichen würden.

Beilage 6 ist eine Bestätigung der I Stiftung vom 16. November 2009 über die Beendigung der von 19. August 2009 bis 10. Jänner 2010 andauernden Stiftungsteilnahme.

Die Beilagen 7 bis 13 sind Kopien von Kontoauszügen des Bw, aus denen die zuvor geschilderten Überweisungen des ausbildungsbedingten Zuschusses für August bis November hervor gehen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt als erwiesen an, dass der Bw von 19. August 2009 bis 10. Jänner 2010 Stiftungsteilnehmer gewesen ist und von der I Stiftung im Kalenderjahr 2009 insgesamt einen ausbildungsbedingten Zuschuss von 1.975,45 € (187,45 € + viermal je 447,00 €) erhalten hat. Dieser Betrag wurde in fünf Teilbeträgen auf das Konto des Bw überwiesen.

Ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 2. Dezember 2010, mit welchem der Bw ua. ersucht wurde, einen Nachweis über die Höhe seiner Bezüge aus der Stahlstiftung vorzulegen, beantwortete er mit Schreiben vom 29. Dezember 2010 dahin gehend, dass aus seinen Unterlagen und dem Jahreslohnzettel keine weiteren Einkünfte als von der D GmbH und dem AMS ersichtlich seien und er sich an keine weiteren erinnern könne. Die Abgabenbehörde wandte sich daraufhin mit Schreiben vom 13. Jänner 2011 an die I Stiftung und ersuchte um Bekanntgabe der Einkünfte des Bw im Jahr 2009.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2011 bestätigte die I Stiftung, dass der Bw von 19. August 2009 bis 10. Jänner 2010 ein Praktikum absolviert und – in dem für die Einkommensteuerveranlagung 2009 maßgeblichen Zeitraum – einen ausbildungsbedingten Zuschuss von 187,45 € im Juli 2009 sowie je 447,00 € von August bis Dezember 2009 erhalten habe.

Entsprechend dieser Bestätigung wurden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2009 zusätzlich zu den bereits bekannten Einkünften solche von 2.422,00 € angesetzt und in der Bescheidbegründung auf diese Einkünfte hingewiesen. Der Umstand, dass laut Bestätigung ab 19. August 2009 ein Praktikum bei der Fa. F absolviert, ein ausbildungsbedingter Zuschuss jedoch bereits im Juli 2009 bezahlt wurde, veranlasste das Finanzamt zu keinen weiteren Erhebungen.

Die Berufungsvorentscheidung erwuchs in Rechtskraft, die sich – gegenüber dem Erstbescheid – ergebende Nachforderung von 902,48 € wurde fristgerecht entrichtet.

Am 9. Juni 2011 wurde dem Bw eine Strafverfügung vom 7. Juni 2011 durch Hinterlegung zugestellt. Mit dieser Strafverfügung wurde er eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig erkannt und über ihn eine Geldstrafe von 300,00 € verhängt. Zur

Begründung wurde ua. auf das Ergänzungersuchen vom 2. Dezember 2010 und das Antwortschreiben vom 29. Dezember 2010, auf das Auskunftsersuchen vom 13. Jänner 2011 und das Antwortschreiben vom 10. Februar 2011 sowie darauf verwiesen, dass der Bw im Jahr 2009 Einkünfte aus einer Arbeitsstiftung bezogen, diese dem Finanzamt aber nicht bekannt gegeben habe.

Nach Zustellung dieser Strafverfügung tätigte der Bw Erhebungen und ersuchte die I Stiftung um Übermittlung sämtlicher relevanter Unterlagen im Zusammenhang mit dem ausbildungsbedingten Zuschuss. Infolge Zusendung der angeforderten Unterlagen am 15. oder 16. Juni 2011 stellte der Bw die im nunmehrigen Wiederaufnahmeverfahren reklamierten Unrichtigkeiten fest.

In einem Einspruch vom 20. Juni 2011 gegen diese Strafverfügung wandte der Bw ua. ein, dass die Bemessungsgrundlage unrichtig ermittelt worden sei und er am 27. Juni 2011 einen Wiederaufnahmeantrag eingebracht habe.

Mit Bescheid vom 5. Oktober 2011 wurde dieses Finanzstrafverfahren eingestellt.

Die vom Bw geschilderte Chronologie wurde nicht bezweifelt, sodass es der beantragten Zeugenbefragung nicht bedurfte.

Der als erwiesen angenommene Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat (§ 303 Abs. 2 BAO).

Aus dem Gesetzestext folgt, dass ein Wiederaufnahmeantrag nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO an bestimmte Voraussetzungen gebunden ist und nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden kann, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber ohne deren grobes Verschulden erst nachträglich möglich wurde.

---

Nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen oder später zu Stande gekommene Beweismittel bilden dagegen keine taugliche Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, das vergangene Geschehen, wie zB der Zufluss von Einnahmen, oder getätigte Ausgaben, die Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen sind.

Als Beweismittel neu hervorkommen können beispielsweise Urkunden oder Aufzeichnungen (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303, Rz 7 f und 11).

Maßgeblicher Zeitpunkt im Hinblick auf das "Neuhervorkommen" ist der Zeitpunkt der Erlassung jenes Bescheides, der wiederaufgenommen werden soll (im vorliegenden Fall die am 3. März 2011 erlassene Berufungsverentscheidung betreffend Einkommensteuer 2009).

Die Frage, ob für das Neuhervorkommen der Kenntnisstand der Abgabenbehörde im jeweiligen Verfahren maßgebend ist oder ob darauf abzustellen ist, ob im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens diese Umstände der Partei bekannt waren, wird in der Literatur und Judikatur nicht einheitlich beantwortet.

Für ein Abstellen auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde tritt Ritz (BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 27, mit Hinweis auf die Rechtsansicht des BMF) ein, die gegenteilige Meinung vertreten dagegen der Verwaltungsgerichtshof in diversen Erkenntnissen (VwGH 28.9.1998, 96/16/0158; VwGH 26.2.2003, 97/13/0081, sowie jüngst VwGH 23.9.2010, 2010/15/0144) und überwiegend auch der Unabhängige Finanzsenat (UFS 7.12.2007, RV/0340-F/07; UFS 19.6.2012, RV/0589-L/11 oder UFS 1.10.2010, RV/0124-L/10).

Wird im Einklang mit der höchstgerichtlichen Judikatur der Kenntnisstand der Partei für entscheidend erachtet, ist der Wiederaufnahmeantrag des Bw von vornherein zum Scheitern verurteilt, weil dieser als Empfänger des ausbildungsbedingten Zuschusses im Zeitpunkt der Bescheiderlassung Kenntnis von dessen Höhe hatte und sein nunmehr im Wiederaufnahmeantrag erstattetes Vorbringen dem Finanzamt bereits im wiederaufzunehmenden Verfahren hätte bekannt geben können. Aus seiner Sicht lag das Tatbestandsmerkmal der "neuen Tatsachen" demnach nicht vor.

Die E-Mail vom 20. Juli 2011, in welcher ein der I Stiftung unterlaufener Fehler insoweit bescheinigt wurde, als dem Bw im Kalenderjahr 2009 tatsächlich ein ausbildungsbedingter Zuschuss von 1.975,45 € ausbezahlt worden sei, wurde erst *nach* Ergehen der

Berufungsvorentscheidung verfasst und ist somit ein neu entstandenes Beweismittel, das ebenfalls nicht geeignet ist, einen tauglichen Wiederaufnahmegrund abzugeben.

Würde der gegenteiligen Ansicht gefolgt und auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde abgestellt werden, wäre für den Bw nichts zu gewinnen. In diesem Fall würde die genannte E-Mail vom 20. Juli 2011 ebenso ein neues, im abgeschlossenen Abgabenfestsetzungsverfahren noch nicht vorhanden gewesenes Beweismittel darstellen, das sich aber auf Tatsachen beziehen würde, die vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens zwar vorhanden (nämlich die Anweisung eines ausbildungsbedingten Zuschusses im Kalenderjahr 2009 in Höhe von 1.975,45 € anstatt von 2.422,45 €), der Abgabenbehörde aber nicht bekannt gewesen wären.

Dieser Umstand würde – aus Sicht der Abgabenbehörde – eine neu hervorgekommene Tatsache darstellen. Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme auf Antrag stellen (neu hervorgekommene) Tatsachen und Beweismittel aber nur unter der weiteren Voraussetzung, dass sie im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, taugliche Wiederaufnahmegründe dar.

Kein grobes Verschulden liegt bei einem minderen Grad des Versehens oder einer Nachlässigkeit (§ 1332 ABGB), somit bei leichter Fahrlässigkeit, vor. Grobe Fahrlässigkeit ist dem Begriff der auffallenden Sorglosigkeit im Sinne des § 1324 ABGB gleich zu setzen. Ob leichte oder grobe Fahrlässigkeit vorliegt, ist stets nach den Umständen des einzelnen Falles zu beurteilen.

Gegenständlich wurde der Bw im Zuge der Bearbeitung seiner gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 erhobenen Berufung mit Ergänzungsersuchen vom 2. Dezember 2010 ua. aufgefordert, einen Nachweis über die Höhe seiner Bezüge aus der Stahlstiftung vorzulegen. Dass er die – in Widerspruch zu seinen Angaben, sich an keine weiteren Einkünfte erinnern zu können – angesetzten Einkünfte von 2.422,45 € offensichtlich keiner Überprüfung unterzog und die einmonatige Rechtsmittelfrist ungenutzt verstreichen ließ, der Aufforderung der Abgabenbehörde vom 2. Dezember 2010 nicht entsprach und sich um Vorlage der bereits im Abgabenfestsetzungsverfahren abverlangten Unterlagen erst in Reaktion auf eine am 10. Juni 2010 ergangene Strafverfügung kümmerte, wäre entgegen seinem Dafürhalten als grobes Verschulden zu werten. Setzte er sich erst nach Zugehen einer Strafverfügung mit den ihm überwiesenen Zuschüssen, die bereits Gegenstand des Einkommensteuerberufungsverfahrens waren, auseinander, wäre ihm auffallende Sorglosigkeit zur Last zu legen.

Dies umso mehr, als der Bw – auch ohne Aufforderung der Abgabenbehörde – nach § 119 Abs. 1 BAO verpflichtet ist, alle für den Bestand und Umfang seiner Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Darüber hinaus ist durch die Aktenlage dokumentiert, dass er mit dem Antrag auf Aufnahme in die I Stiftung am 18. August 2009 mit seiner Unterschrift auch bestätigte, die Stiftungsordnung erhalten zu haben. Diese Stiftungsordnung enthält in Punkt 6. "Ausbildungsbedingter Zuschuss" den Passus, dass der Teilnehmer für eine eventuelle Besteuerung selbst Sorge zu tragen hat.

Hat er, wie im Wiederaufnahmeantrag vorgebracht, "erst jetzt im Zuge der Prüfung des ganzen Verfahrens und der übermittelten Unterlagen" weitere Werbungskosten festgestellt und diese nicht bereits im rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren für 2009 geltend gemacht, wäre dies ebenso als grobes Verschulden zu werten. Es wäre an ihm gelegen gewesen, diese Prüfung (insbesondere der erstmals angesetzten und in der Bescheidbegründung angeführten ausbildungsbedingten Zuschüsse, die ihm in nur fünf Teilbeträgen ausbezahlt wurden, sowie allfälliger Reisekosten) bereits innerhalb der Rechtsmittelfrist vorzunehmen und der Berufungsvorentscheidung allenfalls anhaftende Unrichtigkeiten innerhalb dieser Frist geltend zu machen.

Wird im Einklang mit der oben angeführten Judikatur auch hinsichtlich der erst im Wiederaufnahmeantrag geltend gemachten Werbungskosten wiederum auf den Kenntnisstand des Bw abgestellt, so waren ihm, wie vom Finanzamt bereits dargelegt wurde, nicht nur die Höhe der Zahlungseingänge der Stiftung, sondern auch die unternommenen Reisen und die in diesem Zusammenhang angefallenen Reisekosten spätestens mit Ablauf des Jahres 2009 bekannt und sind diese daher nicht als neu hervorgekommenen Tatsachen zu qualifizieren.

Dass dem Bw erst nach Abschluss des wiederaufzunehmenden Einkommensteuerverfahrens, nach Zustellung der Strafverfügung, möglich gewesen wäre, die bereits zuvor geforderte Bestätigung über die Höhe seiner Bezüge aus der Stiftung vorzulegen und weitere mit diesen Bezügen zusammenhängende Werbungskosten geltend zu machen, war nicht erkennbar.

Allgemein gilt, dass eine Partei, die im vorangegangenen Verfahren die Möglichkeit hatte, ihr bekannte Tatsachen vorzubringen oder verfügbare Beweismittel beizubringen (eine solche Gelegenheit bietet sich im Allgemeinen spätestens im Rechtsmittelverfahren), diese Gelegenheit aber zufolge Fehlbeurteilung oder mangelnder Obsorge grob verschuldet versäumte, die Folgen daraus zu tragen hat und sich nicht auf den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO berufen kann.

Gelangte der Bw erst im Zuge seiner Recherchen zur Ansicht, dass diverse weitere Kosten als Werbungskosten absetzbar wären, handelte es sich dabei weder um neue Tatsachen noch um neue Beweismittel, sondern allenfalls um eine geänderte rechtliche Beurteilung dieser "Tatsachen" (Aufwendungen).

Neue Erkenntnisse im Hinblick auf die rechtliche Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes sind aber kein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 9); die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung dieser dem Bw erwachsenen Aufwendungen, gleichgültig, durch welche Umstände veranlasst, lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege einer Wiederaufnahme beseitigen.

Zusammenfassend bleibt es für die gegenständliche Entscheidung ohne Bedeutung, ob zur Beurteilung des "Neuhervorkommens" auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde oder den der Partei abgestellt wird.

Wird der Kenntnisstand der Partei als entscheidungswesentlich angesehen, liegen im vorliegenden Fall keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor, weil dem Bw die Höhe des zugeflossenen Zuschusses ebenso bekannt war wie der Anfall von Reisekosten. Ein allfälliges zwischenzeitiges Vergessen von grundsätzlich bekannten Tatsachen ist unbeachtlich, weil das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme nicht dazu dient, vergessene oder aus Rechtsunkenntnis oder ähnlichen Gründen versäumte Anträge auf diese Weise nachzuholen.

Aber auch bei Abstellen auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde würde die Wiederaufnahme daran scheitern, dass dem Bw, wie o.a., an der Nichtgeltendmachung dieser Tatsachen (Höhe des Zuschusses und der Reisekosten) bereits im abgeschlossenen Verfahren grobes Verschulden anzulasten wäre.

Im vorliegenden Fall schenkte das Finanzamt dem durch die I Stiftung dokumentierten Umstand, dass einerseits das Praktikum des Bw von 19. August 2009 bis 10. Jänner 2010 gedauert habe, andererseits aber ein ausbildungsbedingter Zuschuss bereits im Juli 2009 bezahlt wurden sei, keine Beachtung. Diese Widersprüchlichkeit wäre erst durch weitere Ermittlungen aufzuklären gewesen, die jedoch unterlassen wurden.

Das nachträgliche Erkennen allfälliger im abgeschlossenen Verfahren unterlaufener Verfahrensmängel, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich jedoch ebenfalls kein Grund, der eine Wiederaufnahme zu rechtfertigen vermag (VwGH 12.9.2001, 2000/13/0056, mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2921).

Mit seinen Vorwürfen, die Abgabenbehörde habe die ihr im abgeschlossenen Verfahren vorliegenden Unterlagen nicht sorgfältig genug geprüft, ihm den "Lohnzettel" der I Stiftung nicht vorgehalten und damit das Parteiengehör verletzt, macht der Bw Verfahrensmängel geltend, die aber, wie oa., nicht geeignet sind, einen auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützten Wiederaufnahmeantrag zu begründen. Der Abgabenbehörde unterlaufene Verfahrensmängel wären vielmehr innerhalb der Rechtsmittelfrist durch einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz geltend zu machen gewesen. Wird ein Rechtsmittel verabsäumt, führt auch die Rüge der Verfahrensmängel oder sonstiger Versäumnisse des Finanzamtes im Zuge des rechtskräftig abgeschlossenen (Abgabenfestsetzungs)Verfahrens zu keiner Wiederaufnahme, weil dies eine unzulässige Umgehung der eingetretenen Rechtskraft wäre.

Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass die vom Bw zur Untermauerung seiner Rechtsansicht ins Treffen geführten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes, des Unabhängigen Finanzsenates sowie des Erlasses des BMF insgesamt eine Wiederaufnahme des Verfahrens *von Amts wegen* nach § 303 Abs. 4 BAO zum Gegenstand hatten und zwischen einer Wiederaufnahme auf Antrag und einer solchen von Amts wegen erhebliche Unterschiede bestehen.

So ist – bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen – mit einer Wiederaufnahme über Antrag ein Rechtsanspruch verbunden, wogegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen, nachdem die Erfüllung eines Wiederaufnahmetatbestandes festgestellt worden ist, im Ermessen der Behörde liegt. Nur bei einer Wiederaufnahme von Amts wegen und erst im Rahmen des Ermessens ist eines von mehreren Ermessenskriterien das des Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit, auf welches der Bw sich daher zu Unrecht beruft.

Insbesondere ist eine auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützte Wiederaufnahme über Antrag nur zulässig, wenn diese Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen (wieder aufzunehmenden) Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, während bei einer auf dem Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln fußenden Wiederaufnahme von Amts wegen das Verschulden weder der Partei noch der Behörde entscheidend ist.

Darüber hinaus unterliegt ein Antrag auf Wiederaufnahme der Entscheidungspflicht, wogegen die Anregung einer amtswegigen Wiederaufnahme nach herrschender Ansicht keine Entscheidungspflicht der Behörde auslöst.

Im Rahmen des vorliegenden Berufungsverfahrens war lediglich die Rechtmäßigkeit des Bescheides, mit welchem der *Antrag* des Bw auf Wiederaufnahme abgewiesen worden war, zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Mai 2013