



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des R.M., vom 21. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 22. April 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2004 und 2005, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2004 und 2005 sowie betreffend den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 entschieden:

Die Berufungen gegen die angeführten Bescheide werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1) Einkommensteuer für 2004

In der am 20.02.2005 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 gab der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) die Anzahl der bezzugsauszahlenden Stellen mit "1" an und beantragte den Alleinverdienerabsetzbetrag (im Folgenden kurz: AVAB).

Das Finanzamt veranlagte den Bw. zur Einkommensteuer 2004 zunächst mit Bescheid vom 1.03.2005 erklärungsgemäß unter Gewährung des AVAB (Gutschrift auf Grund dieses Bescheides: 479,44 €).

Mit Bescheid vom 14.08.2006 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 2004 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2004, im welchem der AVAB nicht mehr gewährt wurde (Nachforderung auf Grund dieses Bescheides: 581,10 €).

Zur Begründung des besagten Wiederaufnahmebescheides führte das Finanzamt aus, dass anlässlich einer Prüfung der Erklärungsangaben die im beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel hervorgekommen seien, die eine Verfahrenswiederaufnahme erforderlich gemacht hätten. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigsgründe verfügt worden. Die Interessen der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung würden im vorliegenden Fall das Interesse auf Rechtbeständigkeit überwiegen und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Der neue Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 wurde betreffend die Nichtgewährung des AVAB damit begründet, dass die "steuerpflichtigen Einkünfte des (Ehe)partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 €" seien. Daneben enthielt die Bescheidbegründung einen Hinweis auf die Begrenzung der Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen und von so genannten Topf-Sonderausgaben.

Gegen den angeführten Wiederaufnahmebescheid und den neuen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer für 2004 erhob der Steuerpflichtigen Berufung. Die Berufung gegen den die Verfahrenswiederaufnahme verfügenden Bescheid begründete er im Wesentlichen damit, dass in der Bescheidbegründung keine Wiederaufnahmegründe angeführt und die für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegungen unzureichend dargestellt worden seien. Die Berufung gegen den genannten Sachbescheid wurde damit begründet, dass die Gattin des Bw. die maßgebliche Einkommensgrenze von 6.000,- € nicht überschritten habe, sie habe in diesem Jahr nur 3.345,- € an Wochengeld bezogen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30.8.2007 gab das Finanzamt der Berufung gegen Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 statt und hob den angefochtenen Bescheid (ersatzlos) auf. In der Begründung zu dieser BVE wies das Finanzamt darauf hin, dass mit der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides auch der neue Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 2004 (vom 14.08.2006) aus dem Rechtsbestand ausscheide und somit der Einkommensteuerbescheid vom 1.03.2005 wieder in Rechtsbestand trete. Weiters führte das Finanzamt in der Begründung zu dieser BVE aus, dass im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid die Umstände, die als neu hervorgekommene Tatsachen zu werten seien, nicht detailliert angeführt worden wären. Eine nachträgliche Begründung der Verfahrenswiederaufnahme mittels BVE sei nicht zulässig, sodass der Berufung statzugeben und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben sei.

Mit Schreiben vom 25.10.2007 teilte das Finanzamt dem Bw. Folgendes mit: Die Veranlagungen zur Einkommensteuer für 2004 und 2005 seien zunächst ohne Prüfung der Erklärungsangaben erklärungsgemäß veranlagt worden. Bei einer (elektronischen) Prüfung

der Einkünfte der Gattin im Zusammenhang mit dem beantragten AVAB habe der Sachbearbeiter im August 2006 festgestellt, dass in den betreffenden Jahren der maßgebliche Grenzbetrag für den AVAB überschritten worden sei. Die Gattin habe nach den übermittelten Lohnzetteln und einer Mitteilung gem. § 109a EStG 1988 in beiden Jahren Bezüge von "Bundesdienst" und auf Grund eines freien Dienstvertrages sowie Wochengeld erhalten. Das Wochengeld sei gem. § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 bei der Berechnung des Grenzbetrages für den AVAB mit einzubeziehen. Ausdrucke der Lohnzetteln und der § 109a-Mitteilung seien dem Bw. anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 13.04.2007 zur Information und Überprüfung überreicht worden. Auf Grund der Überschreitung des maßgeblichen Grenzbetrages stehe der AVAB in beiden Jahren nicht zu, das Finanzamt beabsichtige daher, für diese beiden Jahre das Einkommensteuerverfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen. Diese Mitteilung erfolge zur Wahrung des Parteiengehöres, der Bw. könne zu diesem Sachverhalt Stellung nehmen.

Darauf hin gab der Bw. mit Schriftsatz vom 30.11.2007 folgende Stellungnahme ab:
Seine Gattin sei sowohl 2004 bzw. 2005 in Karenz gewesen bzw. habe Wochengeld bezogen. Nur vom Bundesdienst könne sie keinerlei Bezüger erhalten haben. Es könne sich bei den auf den Lohnzetteln ausgewiesenen Beträgen nur um "Rollungen" handeln, die 2003 ausbezahlt gehört hätten. Er ersuche, keine neuerlichen Wiederaufnahmen vorzunehmen.

Mit Schreiben vom 11.12.2007 ersuchte das Finanzamt die Gattin des Bw. bekannt zu geben, ob sie die auf den "Bundesdienst"-Lohnzetteln 2004 und 2005 angeführten Bezüge erhalten habe und welcher Art diese Bezüge gewesen seien.

In einer Eingabe vom 13.01.2008 gab die Gattin des Bw. an, dass sie 2004 und 2005 tatsächlich keinen Gehalt vom Bundesdienst (L. für O.Ö.) erhalten habe weil sie in Karenz gewesen und Wochengeld bezogen habe. Bei den ausgewiesenen Beträgen müsse es sich um "Rollungen" handeln, welche das Jahr 2003 betreffen.

Über Anfrage des Finanzamtes teile der Dienstgeber der Gattin des Bw. mit Schreiben vom 12.02.2008 Folgendes mit:

Der auf dem Jahreslohnzettel 2004 ausgewiesene Betrag von 3.320,10 € setze sich zusammen aus 3.315,30 € Wochengeldergänzungsbetrag gem. § 24 Abs. 8 VBG auf die vollen Bezüge während des Beschäftigungsverbotes gem. MSchG vom 28.10.2003 bis 17.02.2004 und aus Entgelt für Einzelsupplierstunden im Schuljahr 2002/03 iHv. 4,80 €.

Der auf dem Jahreslohnzettel 2005 ausgewiesene Betrag von 8.538,70 € setze sich zusammen aus 8.050,60 € Wochengeldergänzungsbetrag gem. § 24 Abs. 8 VBG vom 19.05.2005 bis 8.09.2005 und auf Bezüge vom 9.09.2005 bis 11.09.2005 (zwischen dem Ende des Beschäftigungsverbotes und Beginn der Karenz gem. § 15 MSchG = Ferien-Gebührenurlaub

für Lehrkräfte) sowie Geldaushilfe auf Grund der Geburt des Kindes iHv. 488,10 €.

Laut den vom Dienstgeber ebenfalls übermittelten Überweisungsbelegen erfolgte die Anweisung der auf dem Jahreslohnzettel 2004 angeführten Beträge am 21.01.2004 (Supplierstunden-Entgelt) und am 19.02.2004 (Wochengeldergänzungsbetrag); die Anweisung der auf dem Jahreslohnzettel 2005 angeführten Beträge erfolgte am 12.12.2005 (brutto 488,10 €) und am 28.12.2005 (Wochengeldergänzungsbetrag).

In einem Schreiben vom 3.03.2008 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass es sich bei den strittigen Bezügen 2004 und 2005 im Wesentlichen um Wochengeldergänzungsbeträge gem. § 24 Abs. 8 VBG gehandelt habe, welche für die Beurteilung hinsichtlich des Anspruches auf den AVAB anzusetzen seien. Die Einkünfte der Gattin hätten daher in den beiden Jahren den maßgeblichen Grenzbetrag von 6.000 € überstiegen, weshalb der AVAB für diese Jahre nicht zustünde. Es sei aus diesem Grund beabsichtigt, das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 2004 und 2005 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen. Diese Mitteilung erfolge zur Wahrung des Parteiengehörs, es stehe dem Bw. frei, dazu Stellung zu nehmen. Der Bw. gab zur Mitteilung des Finanzamtes vom 3.03.2008 keine Stellungnahme ab.

Mit Bescheid vom 22.04.2008 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Nach Darstellung des Verfahrensganges (zunächst erklärungsgemäße Veranlagung; Feststellung durch das Finanzamt dass auf Grund der vorliegenden Lohnzetteln die Einkünfte der Gattin den maßgeblichen Grenzbetrages für den AVAB überschreiten würden; Darlegung des Bw., dass es sich dabei um keine Bezüge "Bundesdienst" handeln könne, sondern um "Rollungen"; Auskunft des Dienstgebers, dass es sich im Wesentlichen um Wochengeldergänzungsbeträge gehandelt habe) führte das Finanzamt zur Begründung der Verfahrens-wiederaufnahme aus:

Es seien durch die angeführten Ermittlungsschritte Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden. Dabei sei das Neuherkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Das Neuherkommen von Tatsachen beziehe sich auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen des jeweiligen Verfahrens sowie des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH vom 19.03.2002, 97/14/0034 und vom 16.09.2003, 98/14/0031).

Darstellung der Ermessensübung: Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen würden. Ziel sei ein insgesamt richtiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.04.1990, 89/15/0005; VfGH 30.09.1997, B 2/96; Ritz, § 303

Tz 38). Daher sei bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, § 303 Tz 38, mit Judikaturnachweisen), unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Unter diesem Gesichtspunkt, aber auch in Anbetracht der Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall nicht bloß geringfügig sei (Differenz Abgabenbetrag: 581,10 €) sei dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit Vorrang vor dem der Billigkeit einzuräumen und die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2004 zu verfügen.

Ebenfalls mit Bescheid vom 22.04.2008 erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2004, worin es den AVAB nicht berücksichtigte und die Einkommensteuer mit 11.674,00 € festsetzte (Differenz gegenüber dem Bescheid vom 1.03.2005 iHv. 581,10 € zu Ungunsten des Bw.).

2) Einkommensteuer für 2005

Auch in der am 20.02.2005 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 gab der Bw. die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit "1" an und beantragte den AVAB. Für 2005 erfolgte ebenfalls zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung unter Gewährung des AVAB (Bescheid vom 28.02.2006 Gutschrift auf Grund dieses Bescheides: 373,39 €).

Mit Bescheid vom 14.08.2006 hob das Finanzamt den Einkommensteuer für 2005 vom 28.02.2006 gem. § 299 BAO auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2005, im welchem der AVAB nicht mehr gewährt wurde (Nachforderung auf Grund dieses Bescheides: 373,39 €).

Zur Begründung des besagten Aufhebungsbescheides führte das Finanzamt aus, dass ein Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben werden könne, wenn sich der Bescheidspruch als nicht richtig erweise.

In einer sowohl gegen den angeführten Aufhebungsbescheid, als auch gegen den neuen Sachbescheid vom 14.08.2006 gerichteten Berufung (vom 13.09.2006) wandte der Bw. ein, dass der Aufhebungsbescheid in der Begründung keine Aufhebungsgründe anführe und auch die Ermessensübung nicht begründet werde. Hinsichtlich des neuen Einkommensteuerbescheides für 2005 argumentierte der Bw., dass in diesem Jahr die Einkünftegrenze (für den AVAB) von seiner Gattin nicht überschritten worden sei, weil sie 2005 in Karenz gewesen sei und nur Wochengeld von 3.680 € bezogen habe, sodass der AVAB zustehe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30.8.2007 gab das Finanzamt der Berufung gegen Aufhebungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2005 statt und hob den angefochtenen Bescheid (ersatzlos) auf. In der Begründung zu dieser BVE wies das Finanzamt darauf hin, dass mit dieser Aufhebung auch der neue Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 2005 (vom 14.08.2006) aus dem Rechtsbestand ausscheide und somit der Einkommensteuerbescheid vom 28.02.2006 wieder in Rechtsbestand trete. Weiters führte das Finanzamt begründend aus, dass im angefochtenen Aufhebungsbescheid keine Aufhebungsgründe angeführt worden wären. Eine nachträgliche Begründung der Bescheidaufhebung mittels BVE sei nicht zulässig, sodass der Berufung stattzugeben und der angefochtene Aufhebungsbescheid ersatzlos aufzuheben sei.

Zum weiteren Gang des Verfahrens betreffend das Jahr 2005 (Mitteilung des Finanzamtes an den Bw. über Ermittlungshandlungen vom 25.10.2007, Stellungnahme des Bw. vom 30.11.2007, Vorhalt des Finanzamtes an die Gattin des Bw. vom 11.12.2007 und deren Antwortschreiben vom 13.01.2008, Mitteilungsschreiben des Dienstgebers der Gattin des Bw. an das Finanzamt vom 12.02.2008 und Mitteilung der Ermittlungsergebnisse an den Bw. durch das Finanzamt vom 3.03.2008) wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obige Sachverhaltsdarstellung betreffend die Veranlagung für das Jahr 2004 verwiesen.

Am 22.04.2008 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommsteuer für 2005 ebenfalls gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und begründete diesen Bescheid gleich lautend wie den Wiederaufnahmbescheid gleichen Datums für das Jahr 2004 (eine Abweichung ergibt sich nur hinsichtlich der steuerlichen Auswirkung der Wiederaufnahme, die für dieses Jahr 628,06 € betrug).

3) Berufungen vom 21.05.2008

Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 und gegen die neuen Sachbescheide betreffend die Einkommensteuer 2004 und 2005 (je vom 22.04.2008) erhob der Bw. rechtzeitig Berufung (Schriftsätze vom 21.05.2008) und begründete diese – im Wesentlichen gleich lautend – wie folgt:

Am 14.08.2006 seien von der angeführten Behörde bereits ein Wiederaufnahmbescheid zum Einkommenssteuerbescheid 2004 vom 1.03.2005 bzw. ein Aufhebungsbescheid zum Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28.02.2006 sowie neuerliche Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 erlassen worden. Diese Bescheide seien mit Berufung erfolgreich bekämpft worden. Als Begründung habe das Finanzamt angeführt, dass der AVAB nicht berücksichtigt werden könne, weil die steuerlichen Einkünfte seiner Ehegattin in den betreffenden Jahren höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 € gewesen sei (Einkommensteuerbescheide

2004 und 2005 je vom 14.08.2006). Am 22.04.2008 seien neuerlich Wiederaufnahmbescheide und Einkommensbescheide für die besagten Jahre erlassen worden, ohne dass neue Wiederaufnahmegründe hervorgekommen seien. Nach herrschender Lehre (Univ. Prof. Dr. Markus Achatz) und Judikatur seien neuerliche Wiederaufnahmen nicht möglich, weil solche nur aus anderen Gründen, als eine frühere Wiederaufnahme (2004) bzw. eine frühere Aufhebung (2005) verfügt werden könnten (VwGH 23.3.1999, 97/14/0069).

Zur Begründung der Berufung gegen die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für 2004 und 2005: Die Einkommensgrenze von 6.000 € seien von seiner Frau in den betreffenden Jahren nicht überschritten worden, weil sie in diesen Jahren in Karenz gewesen sei und 2004 nur 3.345 € und 2005 nur 3.680 € an Wochengeld bezogen habe. Somit stehe ihm der AVAB in beiden Jahren zu.

4) Anspruchsziens 2004

Gleichzeitig mit dem nach Verfahrenswiederaufnahme am 22.04.2008 ergangenen neuen Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchsziens 2004. In diesem setzte es auf Basis eines Nachforderungsbetrages an Einkommensteuer von 581,10 € Anspruchsziens iHv. 67,01 € fest.

Auch gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige Berufung und begründete diese gleich lautend wie die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 22.04.2008 also im Wesentlichen mit dem Argument, dass die Verfahrenswiederaufnahme rechtswidrig sei und der AVAB für 2004 zustehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2004

Strittig ist die Rechtmäßigkeit des Wiederaufnahmbescheides betreffend die Einkommensteuer für 2004 vom 22.04.2008. Der Bw. argumentiert im Wesentlichen damit, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens deswegen nicht (mehr) zulässig sei, weil das Finanzamt bereits mit Bescheid vom 14.08.2006 die Verfahrenswiederaufnahme mit demselben Wiederaufnahmegrund verfügt habe (der gegen diesen Wiederaufnahmbescheid vom 14.08.2006 erhobenen Berufung gab das Finanzamt mit BVE vom 30.08.2007 statt). Eine weitere Wiederaufnahme aus demselben Grund sei nach der herrschenden Lehre unzulässig.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO (Wiederaufnahme von Amts wegen) ist unter anderem dann 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 bei richtiger

rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der Bw. wendet in der gegenständlichen Berufung ein, dass das Verfahren für die Einkommensteuer 2004 nicht ein zweites Mal hätte wiederaufgenommen werden dürfen, nachdem der ursprünglichen Wiederaufnahmbescheide vom 14.08.2006 in der BVE vom 30.08.2007 aufgehoben worden war.

Dem Bw. ist insofern zuzustimmen, als in der selben Sache, sofern diese formell abgeschlossen worden ist, nur dann eine zweite Entscheidung ergehen darf, wenn dies das Gesetz ausdrücklich vorsieht. Dies ist ein Ausdruck der formellen beziehungsweise auch der materiellen Rechtskraft eines Bescheides ("ne bis in idem"). Die diesbezüglichen Bestimmungen finden sich in der BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) im 7. Abschnitt "Rechtsschutz" unter Buchstabe B. "Sonstige Maßnahmen" (§§ 293 bis 310 BAO).

Der Bw. übersieht allerdings, dass es sich bei den jeweils die Verfahrenswiederaufnahme verfügenden Bescheiden vom 14.08.2006 einerseits und vom 22.04.2008 andererseits um unterschiedliche Rechtssachen gehandelt hat. Es wurde zwar in beiden Bescheiden die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2004 verfügt, dies geschah jedoch im erstgenannten Bescheid ohne taugliche Bescheidbegründung (weswegen dieser Bescheid vom Finanzamt nach Anfechtung durch den Bw. auch mittels BVE aufgehoben wurde) und im zweiten Wiederaufnahmbescheid (vom 22.04.2008) aus dem in der Begründung zu diesem Bescheid ausführlich dargestellten Wiederaufnahmegrund (neu Hervorkommen des Umstandes der Überschreitung der Einkünftegrenze für den Anspruch des Bw. auf den AVAB durch die Ehegattin).

Bei Erlassung des Wiederaufnahmbescheides im Jahr 2006 war die Willensbildung der Abgabenbehörde erster Instanz fehlerhaft:

Der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid enthielt zur Begründung lediglich einen Hinweis auf die in der Begründung des "beiliegenden Einkommensteuerbescheides (*gemeint: der gleichzeitig mit dem Wiederaufnahmbescheid ergangene neue Einkommensteuerbescheid vom 14.08.2006*) angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel". Im besagten Einkommensteuerbescheid vom 14.08.2006 wurden aber keine konkreten Umstände angeführt, die aus Sicht des Finanzamtes neu hervorgekommen wären und somit einen tauglichen Wiederaufnahmegrund bilden hätten können. Hinsichtlich des strittigen AVAB wird in der Begründung zu diesem Bescheid nur ausgeführt, dass die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin den maßgeblichen Grenzbetrag überschreiten würden. Hinweise, auf welche konkreten Umstände sich diese Feststellung gründet und dass diese Umstände als nachträglich hervorgekommene Tatsachen und/oder Beweise im Sinne des § 303 Abs. 4 zu werten sind, enthält dieser Bescheid nicht. In Wahrheit fehlt daher diesem Wiederaufnahmbescheid jeglicher konkreter Wiederaufnahmegrund, weshalb er auch vom

Finanzamt nach Erhebung einer Berufung mit BVE vom 30.08.2007 aufgehoben wurde.

Der im gegenständlichen Verfahren angefochtene Wiederaufnahmbescheid vom 22.04.2008 enthält hingegen eine ausführliche Darstellung des Wiederaufnahmegrundes. Es wird darin dargestellt, dass sich auf Grund nachträglich (nach Erlassung des "ersten" Einkommensteuerbescheides für 2004 vom 1.03.2005) durchgeföhrter Ermittlungen herausgestellt habe, dass die steuerpflichtigen Einkünfte der Gattin des Bw. den maßgeblichen Grenzbetrag von 6.000 € übersteigen und somit für dieses Jahr kein Anspruch auf den AVAB bestehe.

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmegrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmegründe austauschen oder ergänzen kann, denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert. Deshalb wurde der angefochtene Wiederaufnahmbescheid zu Recht mit BVE vom 30.08.2007 aufgehoben, obwohl an sich das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes zu bejahen war, auf welchen sich die Abgabenbehörde erster Instanz allerdings – wie soeben dargestellt – in diesem Bescheid nicht gestützt hatte.

Es handelt sich also bei den Wiederaufnahmbescheiden aus dem Jahr 2006 und 2008, welche beide die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2004 verfügt haben, um unterschiedliche Rechtssachen, da im Bescheid aus dem Jahr 2006 kein Wiederaufnahmegrund genannt wurde, dies im Bescheid aus dem Jahr 2008 aber sehr wohl geschehen ist. Somit verstößt die mit der gegenständlichen Berufung bekämpfte Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2004 nicht gegen das Verbot der zweimaligen Entscheidung in derselben Sache und es war daher für die Abgabenbehörde erster Instanz zulässig, neuerlich die Wiederaufnahme des genannten Verfahrens vorzunehmen (siehe auch VwGH 94/13/0032 vom 28.5.1997: "Da es für die Vornahme einer Wiederaufnahme des Verfahrens ausschließlich darauf ankommt, ob die im Gesetz vorgesehenen Tatbestände erfüllt sind oder nicht, bestehen entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer auch gegen eine wiederholte Wiederaufnahme des Verfahrens – unbeschadet des Erfordernisses der Begründung der Ermessensentscheidung - 'keine rechtsstaatlichen Bedenken.'").

Dass der Umstand der Überschreitung des Grenzbetrages der steuerpflichtigen Einkünfte für den AVAB durch die Ehegattin aus Sicht des Finanzamtes eine nachträglich hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellt, wird in der Berufung nicht bestritten. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den oben ausführlich dargestellten Verfahrensergebnissen: Bei Erlassung des Erstbescheides betreffend die Einkommensteuer 2004 (1.03.2005) ging das Finanzamt von der Steuererklärung des Bw. aus, in welcher er den AVAB beantragte. Erst auf

Grund nachträglicher Überprüfungshandlungen des Finanzamtes stellte sich heraus, dass hiefür die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt waren (zur Frage der tatsächlichen Überschreitung der Einkünftegrenze für den AVAB durch die Gattin des Bw. im Jahr 2004 siehe weiter unten Punkt 2).

Dass im Falle einer tatsächlichen Überschreitung des maßgeblichen Einkünftegrenzbetrages durch die Gattin der AVAB nicht zusteht, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz und wird auch vom Bw. nicht in Streit gestellt. Somit war dieser Umstand im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO eine bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (am 1.03.2005) existente Tatsache die geeignet war, einen anders lautenden Einkommensteuerbescheid für 2004 herbeizuführen – nämlich die Nichtanerkennung des AVAB - und stellte damit einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Auch die Ermessensübung hat das Finanzamt im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid nach Ansicht der Berufungsbehörde in ausreichender Weise begründet: Die Bestimmung des § 303 Abs. 4 soll eine neuerliche Bescheiderlassung dann ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist – wie schon das Finanzamt im angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf Ritz, BAO-Kommentar, § 303, Tz 38 und die dort zitierte Judikatur zutreffend ausführte - ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (siehe Ritz, a.a.O., § 303, Tz 38 und die dort zitierte Judikatur).

Bei der Ermessensübung ist hinsichtlich der Prüfung der Zweckmäßigkeit die steuerliche Auswirkung der Wiederaufnahme insofern zu berücksichtigen, als eine Wiederaufnahme idR nicht zu verfügen sein wird, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut bzw. relativ) sind; die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen (Ritz, a.a.O., § 303, Tz 40).

Die strittige Wiederaufnahme führte insgesamt zu einer Nachforderung von 581,10 €, was 4,98% der gesamten Einkommensteuervorschreibung für 2004 (iHv 11.674,00 €) entspricht. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Änderungen der Einkünfte um mehr als 2% als steuerliche Auswirkungen der Wiederaufnahme weder absolut noch relativ als geringfügig zu bezeichnen (vgl. VwGH 2006/15/0257 vom 22.4.2009, ; UFS RV/2191-W/09 vom 30.10.2009 – dieser UFS-Entscheidung lag eine gleich gelagerter Sachverhalt zugrunde). Eine Erhöhung der Einkommensteuerbelastung um rund 5% bzw. um 581,10 € ist daher weder absolut noch relativ als geringfügig zu qualifizieren, weshalb der streitgegenständlichen Wiederaufnahme auch der Grundsatz der Verwaltungsökonomie nicht entgegen steht.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 erfolgte aus diesen Gründen zu Recht, weshalb die Berufung in diesem Punkt abzuweisen war.

2) Einkommensteuer für 2004

Strittig ist hier, ob die Gattin des Bw. im Jahr 2004 die im § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 geregelte Einkünftegrenze für den AVAB überschritten hat.

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für 2004 geltenden Fassung lautete wie folgt:

(4) Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu:

1. Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich-ohne Kind 364 Euro,

- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,

- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners nicht erforderlich. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.....

Unstrittig ist, dass der Bw. 2004 die gesetzlichen Voraussetzungen "mindestens ein Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG" (Kind für das der Steuerpflichtige oder sein (Ehe-)Partner für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen hat) und "Leben in einer Partnerschaft mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für mehr als sechs Monate" erfüllt hat und für ihn daher die Einkünftegrenze der Ehepartnerin von 6.000 € galt. Aus der soeben zitierten gesetzlichen Bestimmung geht hervor, dass bei Berechnung der strittigen Einkünftegrenze u.a. das "Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung ..." (Textierung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988, auf den die Regelung des § 33 Abs. 4 Z 1 verweist) mit einzubeziehen sind.

Bereits in der Berufung gegen den "ersten" Wiederaufnahmebescheid bzw. gegen den gleichzeitig mit diesem ergangenen Einkommensteuerbescheid (Bescheide vom 14.08.2006) wendete der Bw., ebenso wie in der nunmehrigen Berufung ein, dass seine Gattin im Jahr 2004 die besagte Einkünftegrenze von 6.000 € nicht überschritten habe. Sie sei in diesem Jahr in Karenz gewesen und habe nur 3.345 € Wochengeld bezogen.

Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung (Bescheid vom 1.03.2005), bei der entsprechend den Angaben des Bw. in der (elektronisch eingereichten) Steuererklärung der AVAB berücksichtigt wurde stellte sich bei einer Prüfung der Erklärung der Gattin des Bw. auf Grund eines dem Finanzamt übermittelten Lohnzettels heraus, dass diese 2004 neben einem Wochengeld iHv 3.345,90 € einen weiteren Bezug von 3.309,50 € (= Kennziffer 245 des Lohnzettels: brutto 3.320,10 abzüglich 0,80 € Sozialversicherungsbeitrag und 9,80 € steuerfreie Bezüge) erhielt. Nach der schriftlich eingeholten Auskunft des Arbeitgebers der Gattin des Bw. handelte es sich dabei im Ausmaß von brutto 3.315,30 € um einen steuerpflichtigen Wochengeldergänzungsbetrag iSd § 24 Abs. 8 VBG und um eine Entgeltsnachzahlung von 4,80 €; beide Beträge wurden der Gattin des Bw. nach den vom Arbeitgeber übermittelten Belegen im Jahr 2004 angewiesen (der Ergänzungsbetrag zum Wochengeld am 19.02.2004 und die Entgeltsnachzahlung am 21.01.2004). Laut dem vorgelegten Auszahlungsbeleg erfolgte beim Wochengeldergänzungsbetrag eine Lohnsteuerabzug von 1.014,40 €. In der Berufung gibt der Bw. zwar an, dass seine Gattin 2004 mit Ausnahme des Wochengeldes iHv 3.340 € keinerlei Einkünfte bezogen hätte, dies widerspricht jedoch den durch Belege nachgewiesenen Angaben des Arbeitgebers. Für die Berufungsbehörde besteht kein Anlass daran zu zweifeln, dass der strittige Ergänzungsbetrag zum Wochengeld und die erwähnte Entgeltsnachzahlung tatsächlich ausbezahlt wurden.

Steuerlich gelten Einnahmen gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (so genanntes Zuflussprinzip). Die strittigen Beträge sind der Gattin des Bw. nach den von deren Arbeitgeber vorgelegten Unterlagen daher im Jahr 2004 zugeflossen und somit auch in diesem Jahr als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit steuerlich zuzurechnen.

Da bei der Berechnung des Grenzbetrages an Einkünften des (Ehe)Partners gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 – wie dargestellt – das Wochengeld mit einzubeziehen ist, ergibt die Berechnung dieses Grenzbetrag für 2004 einen Betrag von 6.655,40 € und liegt daher eindeutig über der besagten Grenze. Der Grenzbetrag von 6.000 € für den AVAB wurde somit überschritten.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

3) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2005

Auch für dieses Jahr erfolgte mit Bescheid vom 22.04.2008 eine Wiederaufnahme des Verfahrens, deren Rechtmäßigkeit vom Bw. bestritten wird. Dies im Wesentlichen mit dem Argument, dass nach der erfolgreichen Bekämpfung des für dieses Jahr erlassenen Aufhebungsbescheides (gem. § 299 BAO) die "neuerliche Erlassung eines Wiederaufnahmebescheides" nicht zulässig sei, weil kein neuer Wiederaufnahmegrund hervorgekommen sei. Dieses Argument ist aber insofern nicht zutreffend, als für 2005 die Änderung des ursprüng-

lichen Einkommensteuerbescheides (vom 28.02.2006) nicht nach einer Verfahrenswiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO, sondern nach einer Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO (Bescheid vom 14.08.2008) erfolgte. Sache, also Verfahrensgegenstand des Aufhebungsbescheides vom 14.08.2008 war somit nicht die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel, sondern die Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO auf Grund des Umstandes, dass sich der Spruch des aufgehobenen Bescheides "sich als nicht richtig erweist". Die Problematik der "entschiedenen Sache" (des "ne bis in idem") stellt sich daher hinsichtlich der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme für 2005 von vornherein nicht.

Zu prüfen bleibt, ob die Voraussetzungen gem. § 303 Abs. 4 tatsächlich vorlagen nämlich das neu Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel und deren Eignung, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Im bekämpfte Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2005 wurde – ebenso wie in jenem für 2004 – der Wiederaufnahmegrund ausführlich dargestellt (neu Hervorkommen des Umstandes, dass die Einkünfte der Gattin des Bw. in diesem Jahr die Grenze für den AVAB überschritten haben). Auch die Ausübung des Ermessens begründete das Finanzamt in ausreichender Weise (Grundsatz des Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, keine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung). Auf Grund des gleich gelagerten Sachverhaltes und der gleich lautenden Begründung der die Wiederaufnahme der Verfahren für 2004 und 2005 verfügenden Bescheide kann auch hinsichtlich des bekämpften Wiederaufnahmebescheides für 2005 auf die oben unter Punkt 1) der Begründung erfolgten Ausführungen betreffend die bekämpfte Wiederaufnahme für 2004 mit der Maßgabe verwiesen werden, dass die steuerliche Auswirkung für 2005 sogar etwas höher (nämlich 628,06 €) war.

Aus diesen Gründen war die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

4) Einkommensteuer für 2005

Strittig ist hier, ebenso wie für das Jahr 2004, ob die Gattin des Bw. im Jahr 2005 die im § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 geregelte Einkünftegrenze für den AVAB überschritten hat.

Hinsichtlich des Wortlautes der gesetzlichen Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 wird auf die obigen Ausführungen unter Punkt 2) verwiesen.

Unstrittig ist auch hier, dass der Bw. 2005 die gesetzlichen Voraussetzungen "mindestens ein Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG" und "Leben in einer Partnerschaft mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für mehr als sechs Monate" erfüllt hat und für ihn daher die Einkünftegrenze der Ehepartnerin von 6.000 € galt. Wie schon oben erwähnt, sind bei Berechnung der strittigen Einkünftegrenze u.a. das Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung mit einzubeziehen.

Bereits in der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid bzw. gegen den gleichzeitig mit diesem ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2005 (Bescheide vom 14.08.2006) wendete der Bw., ebenso wie in der nunmehrigen Berufung ein, dass seine Gattin im Jahr 2005 die besagte Einkünftegrenze von 6.000 € nicht überschritten habe. Sie sei in diesem Jahr in Karenz gewesen und habe nur 3.680 € Wochengeld bezogen.

Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung (Bescheid vom 28.02.2006), bei der entsprechend den Angaben des Bw. in der (elektronisch eingereichten) Steuererklärung der AVAB berücksichtigt wurde, stellte sich bei einer Prüfung der Erklärung der Gattin des Bw. auf Grund eines dem Finanzamt übermittelten Lohnzettels heraus, dass diese 2005 neben einem Wochengeld iHv 2.954,95 € einen weiteren Bezug von 6.956,70 € (= Kennziffer 245 des Lohnzettels: brutto 8.538,70 abzüglich 56,80 € steuerfreie Bezüge und 1.487,20 € Sozialversicherungsbeitrag sowie 38,00 € mit einem festen Steuersatz zu besteuерnder Bezugsteil) erhielt. Nach der schriftlich eingeholten Auskunft des Arbeitgebers der Gattin des Bw. handelte es sich dabei im Ausmaß von brutto 8.050,60 € um einen steuerpflichtigen Wochengeldergänzungsbetrag iSd § 24 Abs. 8 VBG und um eine Geldaushilfe auf Grund der Geburt eines Kindes iHv. 488,10 €; beide Beträge wurden nach den vom Arbeitgeber übermittelten Belegen im Jahr 2005 angewiesen (der Ergänzungsbetrag zum Wochengeld am 28.12.2005 und die Geldaushilfe am 12.12.2005).

Die Angabe des Bw. in der Berufung, dass seine Gattin 2005 mit Ausnahme des Wochengeldes iHv 3.680 € (richtig lt. vorliegender Mitteilung der GKK: 2.954,95 €) keinerlei Einkünfte bezogen hätte, widerspricht daher den durch Belege nachgewiesenen Angaben des Arbeitgebers. Für die Berufungsbehörde besteht auch hier kein Anlass daran zu zweifeln, dass der strittige Ergänzungsbetrag zum Wochengeld tatsächlich ausbezahlt wurde

Die strittigen Beträge sind der Gattin des Bw. nach den von deren Arbeitgeber vorgelegten Unterlagen im Jahr 2005 zugeflossen. Auf Grund des gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzuwendenden Zuflussprinzips (siehe die diesbezüglichen obigen Ausführungen unter Punkt 2) der Begründung) sind sie daher auch in diesem Jahr als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit steuerlich zuzurechnen.

Da bei der Berechnung des Grenzbetrages an Einkünften des (Ehe)Partners gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 – wie dargestellt – das Wochengeld mit einzubeziehen ist, ergibt die Berechnung dieses Grenzbetrag im vorliegenden Fall den Betrag von 9.911,65 € (6.956,70 € plus 2.954,95 € Wochengeld) und liegt daher eindeutig über dem Grenze von 6.000 €. Der Grenzbetrag für den AVAB wurde somit überschritten .

Die Berufung war daher in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

5) Anspruchsziens 2004

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchsziens 2004 gem.

§ 205 BAO begründete der Bw. zum einen mit dem Hinweis auf die mangelnde Rechtmäßigkeit des Wiederaufnahmebescheides (hinsichtlich Einkommensteuer) für dieses Jahr. Zum anderen begründete er diese Berufung mit dem Argument, dass ihm der AVAB für 2004 zustehe und somit mangels Nachforderung keine Basis für die Festsetzung von Anspruchs- zinsen vorläge (Hinweis auf die Berufung gegen den betreffenden Wiederaufnahmebescheid bzw. den neuen Sachbescheid).

Die Bestimmung des § 205 BAO lautet:

(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgaben- bescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

.....

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.....

Der Bw. erhebt keine Einwendungen gegen die Art der Berechnung der Anspruchszinsen, sondern beschränkt sich – wie erwähnt – auf einen Hinweis auf die Berufung gegen die entsprechenden Bescheide (Wiederaufnahme- und Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 je vom 22.04.2008).

Nachdem diese Berufungen aus den oben unter den Punkten 1) und 2) der Begründung angeführten Erwägungen abzuweisen sind (Bestätigung der Rechtmäßigkeit der Verfahrens- wiederaufnahme und des neuen Sachbescheides betreffend die Nichtzuerkennung des AVAB), kommt auch der gegenständlichen Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004 keine Berechtigung zu: Die mit dem Einkommensteuerbescheid 2004 vom 22.04.2008 erfolgte Festsetzung einer Abgabennachforderung iHv 581,10 € war aus den angeführten Gründen rechtmäßig, weshalb auch die Festsetzung der strittigen Anspruchszinsen zu Recht erfolgte.

Die gegenständliche Berufung war daher ebenfalls abzuweisen.

Linz, am 25. Jänner 2011