



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, geb. XX.XX.XXXX, Wohnadresse, vom 31. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. August 2011 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung vom 31.8.2011 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird aufgehoben. Damit scheidet der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 16.8.2011 aus dem Rechtsbestand aus.

### **Entscheidungsgründe**

Am 2.3.2010 reichte der unvertretene Berufungswerber(im folgenden abgekürzt „Bw.“) per Finanz-Online seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 ein. Mit Einkommensteuerbescheid vom 4.3.2010 wurde er erklärungsgemäß veranlagt. Der Einkommensteuerbescheid wurde rechtskräftig.

Der Veranlagung lagen drei Lohnzettel zugrunde. Einer davon war der Lohnzettel der A-Betriebsstätte. Das Dienstverhältnis des Bw. zum Rechtsträger der A-Betriebsstätte endete am 20.11.2009.

Im Rahmen einer GPLA-Prüfung, die am 10.8.2010 beendet wurde, wurde der Lohnzettel der A-Betriebsstätte berichtigt. Aus der Gegenüberstellung des berichtigten Lohnzettels mit dem ursprünglichen Lohnzettel ist ersichtlich, dass zwar die Bruttobezüge gleich geblieben sind, es jedoch zu Verschiebungen zwischen den sonstigen Bezügen und den mit festen Sätzen versteuerten Bezügen gekommen ist. Weiters wurde im ersten Lohnzettel als Arbeitgeber die „A-Betriebsstätte“, im zweiten Lohnzettel als Arbeitgeber die „A-Gesellschaft“ bei gleichbleibenden Bruttobezügen angeführt. Die einbehaltene Lohnsteuer veränderte sich ebenfalls, obwohl der Bw. im Zeitpunkt der Berichtigung aus dem Dienstverhältnis zu dem den ersten Lohnzettel ausstellenden Arbeitgeber bereits ausgeschieden war.

Am 16.8.2011 erließ das Finanzamt aufgrund der Lohnzettelberichtigung einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009. Als Begründung wurde angeführt:

*„Das Verfahren war gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.*

*Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensausübung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.“*

Zeitgleich erging ein neuer Einkommensteuerbescheid 2009, in dem die Wiederaufnahme nicht begründet wurde. In der Begründung finden sich lediglich Aussagen zum Selbstbehalt bei den Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen und zur Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt), die – wenn auch mit einem anderen Betrag – wortgleich im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2009 enthalten waren.

Der Bw. erhob am 31.8.2011 dagegen eine Berufung. Der Betreff der Berufung enthält nur das Wort Berufung. Im Text der Berufung steht: *„Gegen den Bescheid der Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuerbescheid 2009) vom 16.8.2011 erhebe ich Berufung. Begründung: Ersuche Sie die geforderte Nachzahlung direkt bei der Fa. A einzuheben. Da ich meine Unterlagen ordnungsgemäß und korrekt eingereicht habe und meinerseits kein Fehler ersichtlich ist.“*

Das Finanzamt interpretierte die Berufung des Bw. als lediglich gegen den Sachbescheid gerichtet. Das zeigt sich daran, dass es am 26.9.2011 eine die Berufung als unbegründet abweisende Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO – Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen und im Vorlagebericht unter der Rubrik Abgabenart und Bescheidbezeichnung „E

2009“ angeführt hat. Als Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß den Bestimmungen des § 83 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner ist. Weiters bestimmt § 83 Abs. 2 Z 4 dieser Gesetzesbestimmung, dass ein Arbeitnehmer, für den eine Veranlagung im Sinne des § 41 Abs. 2 EStG 1988 (=Antragsveranlagung) durchgeführt wird, unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen wird. Mit dieser Bestimmung wird klargestellt, dass auch in jenen Fällen, in denen sich bei Durchführung einer „Antragsveranlagung“ eine Nachforderung ergibt, der Arbeitnehmer als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann. Demzufolge konnte dem gegenständlichen Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Der Bw. stellte am 24.10.2011 einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung vom 30.9.2011 (Anmerkung: Es kann sich dabei nach dem durchnummeriert vorgelegten Akt nur um seine Berufung vom 31.8.2011 handeln) an die Abgabenbehörde II. Instanz. Er beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem seinem Berufungsvorbringen Rechnung getragen wird.

Das Finanzamt legte am 7.11.2011 dem UFS die Berufung des Bw. vor.

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

#### **1.**

Der Verwaltungsgeschehen kann als maßgeblicher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt werden.

#### **2.**

##### **2.1.**

§ 250 BAO stellt Inhaltserfordernisse für eine Berufung auf. Eines davon, ist die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Berufung richtet (§ 250 Abs 1 lit a. BAO).

Bei der Beurteilung des Anfechtungsumfanges einer Berufung kommt es im Zweifel auf den Inhalt und das daraus erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an (VwGH 27.5.1987, 86/13/0193). Die Rechtsprechung geht dabei von der Devise aus, dass der Gesetzgeber den Rechtsschutz im Rechtsmittelverfahren nicht durch überspitzen Formalismus verweigert wissen will. Demnach hat die Wertung eines Schriftsatzes als Berufung (und damit verbunden eine Erledigung nach § 276 BAO) zur Voraussetzung, dass aus dem Anbringen zumindest andeutungsweise zu entnehmen ist, die Partei beabsichtige eine behördliche Maßnahme zu bekämpfen.

Lassen wie im Berufungsfall die behördlichen Erledigungen eine Trennung in Wiederaufnahmebescheid und Abgabenbescheid klar erkennen, kommt der Bezeichnung des Gegenstandes der Berufung entsprechende Bedeutung zu, sodass eine Auslegung oder Umdeutung der diesbezüglich eindeutigen Parteierklärung nicht in Betracht kommt (VwGH 19.5.1993, 92/13/02639). Angesichts der unterschiedlichen rechtlichen Auswirkungen, je nachdem, ob ein selbständig anfechtbarer verfahrensrechtlicher Bescheid und/oder ein Sachbescheid bekämpft wird, obliegt es somit der Disposition der Partei (§ 78 BAO) und nicht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO), wogegen sich eine Berufung richtet (UFS vom 9.5.2011, RV/0624-W/11)

## 2.2.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 26. September 2011 die Berufung des Bw. vom 31.8.2011 – vermeintlich - gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.8.2011 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde vom Bw. mit Schreiben vom 24.10.2011 ein Vorlageantrag gestellt.

Das als „Berufung“ bezeichnete Anbringen des Bw. richtet sich nach seinem Inhalt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2009. Das ergibt sich eindeutig aus dem Satz „Gegen den Bescheid der Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuerbescheid 2009) vom 16. August 2011 erhebe ich Berufung.“ Damit wurde nahezu wortwörtlich die Passage der Rechtmittelbelehrung im Wiederaufnahmebescheid übernommen, die lautet: *„In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Wiederaufnahmebescheid vom 16. August 2011 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2009) sowie ...“* Der Bw. hat lediglich das Wort betreffend nicht erwähnt und den Einkommensteuerbescheid 2009 in einen Klammerausdruck gesetzt.

Auch die weitere Begründung des Bw. in seiner Berufung lässt keinen Spielraum für eine gegenteilige Interpretation zu. § 303 Abs 4 BAO setzt voraus, dass ein im Spruch anders lautender Bescheid als der aufgehobene zu erlassen ist. Die Begründung der Berufung des Bw., er habe seine Unterlagen ordnungsgemäß und korrekt eingereicht, seinerseits sei kein Fehler ersichtlich, das Finanzamt möge die geforderte Nachzahlung direkt bei seinem ehemaligen Arbeitgeber einheben, ist dahingehend zu verstehen, dass kein im Spruch anders lautender Einkommensteuerbescheid zu erlassen gewesen wäre. Zugleich kann dieses Vorbringen auch als Infragestellung, ob der Bw. richtiger Bescheidadressat ist, verstanden werden, weil seiner Ansicht nach primär der Arbeitgeber für die Nachforderung herangezogen werden sollte.

Für die Berufungsbehörde besteht kein Zweifel, dass aufgrund des Berufungsvorbringens der Wiederaufnahmebescheid angefochten ist und nicht, wie das Finanzamt meinte, der Sachbescheid.

### **2.3.**

Rechtzeitige und zulässige Vorlageanträge führen dazu, dass die Berufung wieder als unerledigt gilt (§ 276 Abs. 3 BAO). Die Berufungsvorentscheidung bleibt jedoch bis zur abschließenden Berufungserledigung (zB. durch Berufungsentscheidung gem § 289 Abs 2 BAO) im Rechtsbestand. Dies gilt unabhängig davon, ob die Berufungsvorentscheidung der Berufung ganz oder teilweise stattgab oder ob sie verbösernd war (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 276, Tz 24).

Da die Berufung durch die Stellung des Vorlageantrages wieder als unerledigt gilt, kann der unabhängige Finanzsenat auch seine Rechtsansicht über den Anfechtungsumfang der Berufung, dh. gegen welchen Bescheid sich die Berufung richtet, an die Stelle der Rechtsansicht des Finanzamtes setzen

### **3.**

#### **3.1.**

Aus der Begründung der Berufung des Bw. gegen den Wiederaufnahmebescheid geht zunächst hervor, dass kein im Spruch anders lautender Sachbescheid zu ergehen habe, weswegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht erfolgt ist. Des Weiteren stellt der Bw. in Frage, ob bezüglich der Nachforderung nicht vielmehr der Arbeitgeber als Haftender der Lohnsteuer iSd § 82 EStG herangezogen werden sollte. Er stellt damit in den Raum, dass die Behörde möglicherweise ihr Ermessen bei der Wiederaufnahme überschritten hat.

#### **3.2.**

§ 303 BAO lautet:

*"§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*(2) 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 Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.*

*(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.*

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

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat jeder Bescheid unter anderem eine Begründung zu enthalten, wenn er von Amts wegen erlassen wird. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hat die Begründung des Wiederaufnahmebescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 303 BAO darzulegen. Es ist zulässig, wenn die Begründung eines Bescheides auf die Begründung eines anderen, der Partei bekannten Bescheides verweist (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 93 Tz 15 unter Anführung der VwGH-Judikatur).

Die Wiederaufnahme iSd § 303 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände (vgl. § 20 BAO). Diese Abwägung ist ebenfalls in der Begründung des Aufhebungsbescheides anzuführen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Die Begründung der Aufhebung sowie des Ermessens ist deshalb so wichtig, weil erst sie den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar macht. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wurde (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 93 Tz 10). Das Vorliegen einer Begründung ist aber auch für die Rechtsmittelbehörde wichtig, denn erst durch eine Begründung wird der Rechtsmittelbehörde

eine Nachprüfbarkeit des Verwaltungsaktes im Hinblick auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz ermöglicht.

Die Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des Aufnahmebescheides ist zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH 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 (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 307, Tz 3).

Die die Wiederaufnahme rechtfertigenden neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel müssen bereits im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung existent gewesen, jedoch später hervorgekommen und so entscheidungswesentlich sein, dass sie, wären sie bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmegründe (Vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 303, Tz 13).

### **3.3.**

Der Wiederaufnahmebescheid begründet die Wiederaufnahme inhaltlich mit der Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels.

Wie und aus welchen Gründen es zur Berichtigung des Lohnzettels gekommen ist, lässt sich weder aus der Begründung des Wiederaufnahmebescheids noch aus den vorgelegten Akten entnehmen. Aus den vorgelegten Akten ist lediglich ersichtlich, dass es zu dieser Berichtigung aufgrund einer GPLA-Prüfung beim früheren Arbeitgeber gekommen ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenat vermag in diesem konkreten Fall der Hinweis auf einen berichtigten Lohnzettel allein die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu begründen. Andernfalls läge es im Belieben des Finanzamtes eine Berichtigung des Lohnzettels zu initiieren und damit automatisch einen Verfahrenstitel zur Bescheidänderung zu erhalten (UFS 15.7.2008, RV/0803-W/08; UFS 18.9.2009, RV/0809 bis 0810/L/09; UFS 1.7.2011, RV/0679-L/09).

Nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existente Tatsachen oder Beweismittel können Wiederaufnahmegründe sein. Der berichtigte Lohnzettel wurde nach der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides erstellt. Es handelt sich damit um ein nach (ursprünglicher) Bescheiderlassung zustande gekommenes Beweismittel, das gerade mangels Existenz zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Bescheides kein neues Beweismittel

iSd § 303 Abs 1 lit b BAO darstellt und daher den Tatbestand der Wiederaufnahme wegen Hervorkommens neuer Beweismittel nicht erfüllt.

Ob die Wiederaufnahme wegen Hervorkommens neuer Tatsachen gerechtfertigt ist, **kann und darf** (Vgl. die oben angeführte VwGH-Rechtsprechung, die den UFS auf die Überprüfung und Anerkennung solcher Wiederaufnahmegründe beschränkt, die von der Abgabenbehörde erster Instanz bereits angeführt bzw. geltend gemacht wurden) vom Unabhängigen Finanzsenat mangels diesbezüglicher Begründung nicht beurteilt werden.

Der an und für sich in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid zulässige Verweis auf die Begründung des Sachbescheides geht ins Leere, weil auch in dieser der für die Wiederaufnahme entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht festgestellt wurde.

Bereits aus den dargelegten Gründen haftet dem Wiederaufnahmebescheid ein im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbarer Mangel. Der gegen ihn gerichteten Berufung ist daher stattzugeben.

Auf die weitere vom Bw. aufgeworfene Frage, ob die Behörde das ihr zustehende Ermessen im Sinnes des Gesetzes ausgeübt hat, indem sie den Arbeitnehmer in Anspruch genommen hat, obwohl daneben der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer haftet, ist daher nicht mehr einzugehen..

#### 4.

Zusammenfassend stellt die Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels allein keine geeignete Begründung für die Wiederaufnahme eines Verfahrens dar. Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid war daher Folge zu geben und dieser ersatzlos aufzuheben. Mit der Stattgabe der Berufung scheidet der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.8.2011 aus dem Rechtsbestand aus.

Innsbruck, am 1. März 2012