



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde, Str, vertreten durch Dr. Hubert Fischer, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6721 Thüringerberg 197, vom 23. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Dezember 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

1) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

2) Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 werden im Umfang der Berufungsvorentscheidungen abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 3. Februar 2011 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog in den Streitjahren eine (inländische) Pension von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA), eine Rente von der Schweizer Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV-IV) und eine Rente von der Schweizer BVG-Sammelstiftung Swiss Life.

Der Berufungswerber gab in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 hinsichtlich bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "2" an. Die

Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er unter der Kennzahl 359 "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt" in der Spalte "Betrag" an: "SFR 41.924,00".

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 gab er hinsichtlich bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er unter der Kennzahl 359 "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt" in der Spalte "Betrag" an: "CHF 20.926,00".

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 23. Juni 2005 die Rentenzahlungen von der Schweizer Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV-IV) und die Rentenzahlungen von der Schweizer BVG-Sammelstiftung Swiss Life in Höhe von insgesamt 41.924,00 SFr als steuerpflichtige Bezüge.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 21. Juli 2006 berücksichtigte es die Rentenzahlungen von der Schweizer BVG-Sammelstiftung Swiss Life in Höhe von 20.926,00 SFr als steuerpflichtige Bezüge.

Mit Bescheiden vom 29. November 2006 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 wieder auf und zwar jeweils mit folgender Begründung: *"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."*

Die gegen diese Wiederaufnahmebescheide vom 29. November 2006 erhobenen Berufungen wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jänner 2007 als unbegründet ab. Nach diesen abweisenden Berufungsvorentscheidungen begehrte der Berufungswerber mit Schreiben vom 21. Jänner 2007, die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Mit Berufungsentscheidung vom 22. März 2010, GZ. RV/0122-F/07, wurde den Berufungen Folge gegeben (da der vom Finanzamt genannte Wiederaufnahmegrund jeweils nicht vorlag) und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufgehoben. Dadurch traten die Einkommensterverfahren der Jahre 2004 und 2005 in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben.

Am 23. Dezember 2010 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2005 (erneut) wiederaufgenommen, und zwar jeweils mit folgender Begründung:

"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde." Die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide enthielten weiters den Hinweis, dass dem Berufungswerber eine zusätzliche Begründung gesondert zugehe.

Die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2004 und 2005 wurde weiters wie folgt begründet (vgl. die zusätzliche Bescheidebegründung vom 23. Dezember 2010):

"Sie haben im Kalenderjahr 2004 bzw. 2005 Bezüge der Pensionsversicherungsanstalt Wien in Höhe von 2.756,04 EUR bzw. 2.779,92 EUR erhalten. Im Zuge der Bearbeitung eines Rückzahlungsantrages im November 2006 wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 auf seine Richtigkeit überprüft. Dabei wurde festgestellt, daß sämtliche Lohnausweise der Pensionsversicherungsanstalt, die Ihnen zuzuordnen sind, unter einem weiteren "Subjekt" (der EDV-Anlage), nämlich dem mit der Versicherungsnummer xxxxx (F U, U = 2. Vorname) gespeichert waren. Beim Subjekt mit der selben Versicherungsnummer (xxxxx) und der Steuernummer X (F A), unter welchem die Einkommensteuerveranlagung durchgeführt wurde, fehlte somit der Lohnausweis der Pensionsversicherungsanstalt. Durch diesen Umstand (Lohnausweis der PVA auf anderem Subjekt) und die damit erforderlich gewordene Subjektvereinigung sind somit Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, weshalb eine Wiederaufnahme der Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung durchzuführen war. Bei der Ermessensübung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Insbesondere war dabei zu beachten, daß durch die neu hervorgekommenen Tatsachen eine nicht bloß geringfügige, sondern erhebliche steuerliche Auswirkung gegeben ist. Im Übrigen konnte der Steuerpflichtige, welchem das Vorliegen der Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt bekannt war, nicht auf die Rechtsbeständigkeit des insoweit unrichtigen Bescheides vertrauen. Im Ergebnis war daher das Ermessen zugunsten einer Wiederaufnahme auszuüben."

Für die Jahre 2004 und 2005 ergingen gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide. In diesen in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2004 und 2005 vom 23. Dezember 2010 berücksichtigte das Finanzamt jeweils auch den inländischen Pensionsbezug laut Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt; im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 berücksichtigte es außerdem die bisher nicht erfasste Rente von der schweizerischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung.

In den Berufungen vom 23. Jänner 2011 gegen die Wiederaufnahmebescheide 2004 und 2005 und die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 jeweils vom 23. Dezember 2010 brachte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers unter Verweis auf Ritz, Kommentar

zu § 303 BAO, und auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, Folgendes vor:

Für die gegenständlichen Jahre 2004 und 2005 liege eine wiederholte Wiederaufnahme des Verfahrens vor. Wiederholte Wiederaufnahmen eines Verfahrens seien zulässig, wenn jeweils die diesbezüglichen Voraussetzungen vorliegen. Allerdings könne eine neuerliche Wiederaufnahme nur aus anderen Gründen (als bei einer früheren Wiederaufnahme) verfügt werden. Für die rechtliche Zulässigkeit der jetzigen Wiederaufnahme von Amts wegen müssten die im § 303 Abs. 4 BAO genannten Voraussetzungen vorliegen. In der zum Erstverfahren ergangenen Berufungsentscheidung - auf die Bindungswirkung gemäß § 289 Abs. 1 BAO werde hingewiesen - sei festgehalten worden, dass der Berufungswerber den Offenlegungsvorschriften entsprochen habe und der Behörde der maßgebliche Sachverhalt (die inländischen Lohnzettel) sehr wohl vollständig bekannt gewesen sei, sodass sie die im jeweiligen wiederaufgenommenen Verfahren getroffene Entscheidung hätte treffen können. Es würden für eine neuerliche Wiederaufnahme keine neuen Erkenntnisse vorliegen. Der Sachverhalt werde nur rechtlich neu beurteilt bzw. die im Erstverfahren unzutreffende Begründung mit einer neuen rechtlichen Beurteilung nachgeholt. Damit stehe fest, dass keine neuen Tatsachen vorliegen würden, die eine wiederholte Wiederaufnahme zulässig erscheinen lassen. Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so seien solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe. Der Sachverhalt habe sich gegenüber dem ersten Wiederaufnahmeverfahren auch nicht geändert, sodass kein neuer Grund hervorgetreten sei, der eine Wiederaufnahme rechtfertige. Eine solche im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsache, die später hervorgekommen sei (*nova reperta*), existiere nicht, da der Behörde alle relevanten Daten zur Erfassung/Versteuerung der inländischen Pension bekannt gewesen seien bzw. sie diese bei richtiger Subsumtion in den Bescheid einfließen hätte lassen müssen. Außerdem sei über diesen von der Behörde angenommenen Wiederaufnahmegrund bereits im Erstverfahren eine rechtskräftig gewordene Berufungsentscheidung getroffen worden, sodass unter Berufung auf diesen "Grund" - die Subjektzusammenführung sei im Erstverfahren bekannt gewesen - ein wiederholtes Wiederaufnahmeverfahren nicht zulässig sei.

Für den Fall, dass dem Antrag auf Aufhebung der eingangs genannten Bescheide nicht stattgegeben werde, so solle hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 die Behinderung des Kindes des Berufungswerbers bzw. der Freibetrag wegen Bezuges erhöhter Familienbeihilfe ($262,00 \text{ €} \times 12 = 3.144,00 \text{ €}$) Berücksichtigung finden und hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 und 2005 der Anteil (Prozentsatz) der Pensionskassenleistung, der auf vorobligatorische Beiträge zurückzuführen sei, mit 76,79 % angenommen werden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 3. Februar 2011 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 als unbegründet ab. Die Ein-

kommensteuerbescheide 2004 und 2005 vom 23. Dezember 2010 änderte es antragsgemäß ab.

Mit Schreiben vom 6. März 2011 beantragte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers, die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide 2004 und 2005 und die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 jeweils vom 23. Dezember 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag führte diese unter Verweis auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes und auf Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes aus:

Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Jahre 2004 und 2005 - also vor der Subjektvereinigung seien die Lohnzettel nicht nur offengelegt, sondern dem Amt auch bekannt und übermittelt gewesen. Das Amt hätte diese daher auch bei der Veranlagung - da offengelegt und übermittelt - berücksichtigen können bzw. müssen. Eine Subjektvereinigung könne ja nur für bereits übermittelte Lohnzettel stattfinden. Die Subjektzusammenführung sei unrichtigerweise als neu hervorgekommene Tatsache qualifiziert worden. Eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungsstatbestand könne nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen seien, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnisse gehabt habe. Es seien dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufgenommenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müsse aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden seien, von denen es nicht schon vorher Kenntnis gehabt habe. Dass die Lohnzettel bei der Bescheiderlassung vorgelegen seien bzw. dem Amt mitgeteilt worden seien, entspreche den Tatsachen und könne daher nicht in Frage gestellt werden. Durch die Subjektzusammenführung seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen (die Lohnzettel seien übermittelt und der Bezug vom Berufungswerber offengelegt worden), sondern die Behörde habe neue Erkenntnisse über Sachverhaltselemente gewonnen. Das Erkennen bzw. das Hervorkommen eines Rechtsirrtums oder in Bezug auf eine rechtliche Beurteilung von tatsächlichen Umständen bzw. solcher Sachverhaltselemente seien keine neue Tatsachen. Eine nachträglich anders geartete Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts allein rechtfertige den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht. Wiederaufnahmegründe seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorgekommen (nova reperta) seien. Später entstandene Umstände (nova producta) seien keine Wiederaufnahmegründe. Hingegen bildeten nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen oder später zustande gekommene Beweismittel keine geeignete Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Von folgendem Sachverhalt ist auszugehen:

Der Berufungswerber bezog in den Streitjahren eine (inländische) Pension von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA), eine Rente von der Schweizer Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV-IV) und eine Rente von der Schweizer BVG-Sammelstiftung Swiss Life. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 gab er hinsichtlich bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "2" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er unter der Kennzahl 359 "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt" in der Spalte "Betrag" an: "SFR 41.924,00".

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 gab er hinsichtlich bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er unter der Kennzahl 359 "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt" in der Spalte "Betrag" an: "CHF 20.926,00"

Die Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter hat den jeweiligen Lohnzettel für den Berufungswerber für die Jahre 2004 und 2005 unstrittig zeitgerecht elektronisch übermittelt. Der einzelne Lohnzettel des Berufungswerbers wurde aber nicht unter dem Namen "Bw.", sondern unter dem Namen "U F" (U ist der zweite Vorname des Berufungswerbers) übermittelt. Die EDV-Anlage der Finanzverwaltung ordnete folglich die Lohnzettel nicht dem Berufungswerber zu. Da das Finanzamt die Eintragungen des Berufungswerbers in seinen Einkommensteuererklärungen im Hinblick auf die Anzahl der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Zuge der Bearbeitung der Erklärungen nicht übernommen hat, konnten die Veranlagungen des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 durchgeführt werden [vgl. die Einkommensteuerbescheide vom 23. Juni 2005 (2004) und vom 21. Juli 2006 (2005)]. Im Zuge der Bearbeitung eines Rückzahlungsantrages im November 2006 wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 auf seine Richtigkeit hin überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass sämtliche Lohnausweise der Pensionsversicherungsanstalt, die dem Berufungswerber zuzuordnen sind, unter einem "Subjekt" mit der Versicherungsnummer xxxxx (F U) gespeichert waren. Beim Subjekt mit derselben Versicherungsnummer (xxxxx) und der Steuernummer X (F A), unter welchem die Einkommensteuerveranlagung durchgeführt wurde, fehlte der

Lohnausweis der Pensionsversicherungsanstalt. Am 28. November 2006 erfolgte durch das Finanzamt eine sog. Subjektvereinigung; dabei wurden die von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter übermittelten und in der EDV-Anlage der Finanzverwaltung vorhanden gewesenen Lohnzettel dem Berufungswerber zugeordnet (vgl. dazu auch den Aktenvermerk des Finanzamtes vom 20. November 2006 und den Aktenvermerk des Unabhängigen Finanzsenates über das Telefonat mit dem Finanzamt Feldkirch vom 12. März 2010).

Wiederaufnahme der Verfahren 2004 und 2005:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO ua. 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 einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte ("Neuerungstatbestand").

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist eine Verfahrensmaßnahme mit dem Ziel der Herbeiführung eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses. Da mit ihr in rechtskräftige Bescheide eingegriffen wird und damit regelmäßig auch Parteiinteressen berührt werden, ist eine solche Maßnahme nur unter den im Abs. 4 leg. cit. umschriebenen Voraussetzungen also etwa dann zulässig, wenn der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände (Tatsachen oder Beweismittel) zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen und/oder Beweismittel eignen sich dabei als Wiederaufnahmegrund nur dann, wenn es sich um im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung schon existent gewesene Sachverhaltselemente bzw. Beweismittel handelt, diese aktenmäßig erkennbar, aber erst später hervorkommen sind (vgl. zB VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133; VwGH 26.11.2002, 99/15/0176).

Zum Berufungsvorbringen, dass im konkreten Fall von einer solchen im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsache, die später hervorgekommen sei, nicht gesprochen werden könne, da der Behörde alle relevanten Daten zur Erfassung/Versteuerung der inländischen Pension bekannt gewesen seien, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Jahre 2004 und 2005, also vor der Subjektvereinigung, die Lohnzettel nicht nur offengelegt worden, sondern dem Amt auch bekannt und übermittelt worden seien und dass das Finanzamt diese daher auch bei der Veranlagung - da offengelegt und übermittelt - berücksichtigen hätte können bzw. müssen, ist Folgendes zu sagen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine amtswegige Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig

bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. zB VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln bezieht sich dabei stets nur auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Verfahren und jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl. zB VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001; VwGH 10.8.2005, 2005/13/0082; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; VwGH 23.11.2000, 95/15/0122).

Das Hervorkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln ist überdies nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (vgl. zB VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 5.7.2004, 99/14/0309). Tatsachen und/oder Beweismittel kommen demnach neu iSd § 303 Abs. 4 BAO hervor, wenn sie der für die Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde noch nicht bekannt gewesen sind (vgl. zB VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 18.12.1997, 97/15/0040; VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094). Bei amtswegiger Wiederaufnahme eines Einkommensteuerbescheides - wie vorliegend - ist somit darauf abzustellen, ob der zur Abwicklung dieses Verfahrens zuständigen Organisationsteil der Behörde, konkret also der Veranlagungsabteilung, anlässlich der Einkommensteueranmeldung für das betroffene Jahr die später als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Tatumstände aufgrund der Einkommensteuererklärung des betroffenen Veranlagungsjahres und ihrer Beilagen so vollständig bekannt waren, dass sie bei richtiger rechtlicher Beurteilung bereits damals zum nach Wiederaufnahme erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid hätte gelangen können (vgl. zB VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.3.2001, 98/13/0026).

Ein behördliches Verschulden (zB Oberflächlichkeit, Sorgfaltsverletzung) an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen und/oder Beweismittel bereits im abgeschlossenen Verfahren schließt eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. zB VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH 28.3.2001, 98/13/0026). Es schadet also nicht, wenn die Abgabenbehörde bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihr im abgeschlossenen Verfahren bereits vorgelegten Unterlagen allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen die maßgeblichen Tatsachen bereits feststellen hätte können (vgl. zB VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 23.4.1998, 95/15/0108). Unzutreffende Würdigungen oder Wertungen eines offen gelegten Sachverhaltes oder fehlerhafte rechtliche Beurteilungen können bei unveränderten Tatsachen dagegen nicht nachträglich im Wege der Verfahrenswiederaufnahme beseitigt werden (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0118).

Die Abfragen im Abgabensinformationssystem (Lohnzettelauskunft) belegen, dass die von der Pensionsversicherungsanstalt unstrittig rechtzeitig in die Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung elektronisch übermittelten Lohnzettel für 2004 und 2005 dem Berufungswerbers erstmals am 28. November 2006, also nach Ergehen der Einkommensteuerbescheide für 2004 (vom 23. Juni 2005) und 2005 (vom 21. Juli 2006), aufgrund einer elektronischen Subjektvereinigung zugeordnet worden sind (vgl. die diesbezüglichen Ausdrücke aus dem Abgabensinformationssystem). Damit waren die Lohnzettel der Finanzverwaltung zwar rechtzeitig überspielt, aber bei vor dem 28. November 2006 vorgenommenen Einsichtnahmen in den elektronischen Steuerakt des Berufungswerbers nicht ersichtlich und zwar auch nicht für die für die Veranlagung des Berufungswerbers zuständigen Mitarbeiter in der Veranlagungsabteilung. Dass die mit dem zweiten Vornamen des Berufungswerbers ("U") übermittelten Jahreslohnzettel für die Jahre 2004 und 2005 im Zeitpunkt seiner Einkommensteuerveranlagungen für diese Jahre im Bereich der Finanzverwaltung und zwar konkret in der Lohnzetteldatenbank in elektronisch gespeicherter Form vorhanden waren, reicht nicht aus, um von Kenntnis der Veranlagungsabteilung in Bezug auf das Vorliegen von (inländischen) Pensionseinkünften beim Berufungswerber ausgehen zu können, da gegenständlich eben nicht auf den Wissensstand der Finanzbehörde als Gesamtorganisation abzustellen ist.

Der für die Einkommensteuerveranlagungen des Berufungswerbers für die Jahre 2004 und 2005 zuständig gewesenen Veranlagungsabteilung war zum Zeitpunkt der Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für die Jahre 2004 (Bescheid vom 23. Juni 2005) und 2005 (Bescheid vom 21. Juli 2006) nicht erkennbar, dass der Berufungswerber jeweils eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt erhalten hat. Die Veranlagungsabteilung erreichte erst im Zuge der Bearbeitung eines Rückzahlungsantrages im November 2006 und der darauf folgenden Subjektvereinigung jenen Wissensstand (Vorliegen einer Pension von der Pensionsversicherungsanstalt), der ihr die Erlassung von im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheiden für 2004 und 2005 ermöglichte.

Zum Berufungsvorbringen, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Jahre 2004 und 2005 (also vor der Subjektvereinigung) die Lohnzettel dem Amt nicht nur übermittelt worden und bekannt gewesen seien, sondern von ihm auch offengelegt worden seien und dass der Unabhängige Finanzsenat in der zum "Erstverfahren" ergangenen Berufungsentscheidung vom 22. März 2010, GZ. RV/0122-F/07, festgehalten habe, dass er den Offenlegungsvorschriften entsprochen habe, ist zu sagen, dass erstens keine Rede davon sein kann, dass dem Finanzamt in den wiederaufgenommenen Verfahren der jeweilige Sachverhalt soweit offengelegt gewesen ist, dass das Finanzamt bereits in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können und dass zweitens aus der oben genannten Berufungsentscheidung des

Unabhängigen Finanzsenates in keiner Weise hervorgeht, dass dieser festgestellt habe, dass der Berufungswerber den Umstand, dass er eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt erhalte, offen gelegt habe.

Den oben dargelegten Eintragungen in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 ist eindeutig zu entnehmen, dass der Berufungswerber für das Jahr 2004 nur zwei Pensionen, nämlich die Rente von der Schweizer Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV-IV) und die Rente von der Schweizer BVG-Sammelstiftung Swiss Life (in Höhe von insgesamt 41.924,00 SFr) und für das Jahr 2005 nur eine Pension, nämlich die Rente von der Schweizer BVG-Sammelstiftung Swiss Life (in Höhe von 20.926,00 SFr), offengelegt hat. Aus den gegenständlichen Einkommensteuererklärungen (samt Beilagen) konnte das Finanzamt nicht entnehmen, dass der Berufungswerber im Jahr 2004 zusätzlich zu den beiden Schweizer Renten (AHV/IV und BVG-Rente) und im Jahr 2005 zusätzlich zu der BVG-Rente eine Pension von der (inländischen) Pensionsversicherungsanstalt bezogen hat.

Was das Vorbringen im Berufungsschriftsatz vom 23. Jänner 2011 anlangt, dass die wiederholte Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 nicht zulässig gewesen sei, da kein neuer Wiederaufnahmegrund vorgelegen sei, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen vom 3. Februar 2011 (vgl. die zusätzliche Bescheidbegründung vom 4. Februar 2011) hingewiesen. Der Berufungswerber hat in seinem Vorlageantrag auch nichts mehr gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes eingewendet, wonach die gegenständlich zu beurteilenden Wiederaufnahmen (vgl. die Bescheide vom 23. Dezember 2010) aus einem anderen Grund als die mit Bescheiden vom 29. November 2006 verfügten Wiederaufnahmen verfügt worden sind, weshalb der Einwand einer "res iudicata" ins Leere geht.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Wiederaufnahmen der Verfahren auch das ihm eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wären keine Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt worden. Im Hinblick auf die Verschuldensfrage war zu berücksichtigen, dass es auch am Berufungswerber gelegen wäre, in seinen Abgabenerklärungen konkrete, vollständige Angaben zu den in Rede stehenden (inländischen) Pensionseinkünften zu machen. Die Ermessensmaßnahme liegt daher innerhalb

des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigt - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen - die Beseitigung der Rechtskraft.

Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 2004 und 2005 wieder aufnahm und damit im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit einräumte. Die diesbezüglichen Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuer 2004 und 2005:

Was das Berufungsvorbringen anlangt, dass hinsichtlich Einkommensteuer 2005 die Behinderung des Kindes des Berufungswerbers bzw. der Freibetrag wegen des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe ($262,00 \text{ €} \times 12 = 3.144,00 \text{ €}$) Berücksichtigung finden solle und hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2005 der Anteil (Prozentsatz) der Pensionskassenleistung, der auf vorobligatorische Beiträge zurückzuführen sei, mit 76,79 % angenommen werden solle, war wie in den Berufungsvorentscheidungen vom 3. Februar 2011 zu entscheiden (Einkommensteuer 2005: Gewährung des Freibetrages gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, in Höhe von 262,00 € monatlich, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen; Einkommensteuer 2004 und 2005: Berücksichtigung der Pensionskassenleistungen nur zu jeweils 76,79 %). Im Übrigen hat sich der Berufungswerber gegen diese Vorgehensweise des Finanzamtes in den Berufungsvorentscheidungen vom 3. Februar 2011 auch nicht mehr gewandt.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Oktober 2012