



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. AB, geb. TT.MM.1982, Adresse, vom 9. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes CD vom 18. November 2010 betreffend 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2007 sowie 2) Einkommensteuer 2007 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2007 vom 18. November 2010 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

- 2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 18. November 2010 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Erklärung des Berufungswerbers (Bw) zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2007 langte am 3. November 2008 bei der Abgabenbehörde ein; die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 21. Jänner 2009. Die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen hatte der Bw mit "3" angegeben.

Das Finanzamt korrigierte die Anzahl der Lohnzettel auf "4", versagte die Anerkennung pauschaler Werbungskosten für Literatur und Reisekosten und nahm eine im Übrigen antragsgemäße Veranlagung vor. Die zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung in der Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung vorhandenen Lohnzettel (Lohnzettel A von 1. Jänner bis 30. Juni 2007, Lohnzettel A von 1. Juli bis 1. Oktober 2007, Lohnzettel B Rechtsanwälte GmbH von 1. Juli bis 31. Dezember 2007 sowie Lohnzettel Fa. C von 1. Jänner bis 31. März 2007) wurden im Zuge der Bescheiderstellung berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 18. November 2010 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

Die Begründung dieses Bescheides lautet: *"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 wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen. Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen."*

Ebenfalls am 18. November 2010 erging ein neuer Einkommensteuerbescheid, der zu einer verminderten Abgabengutschrift und – im Vergleich zum Erstbescheid – zu einer Abgabennachforderung von 915,90 € führte.

Dieser Bescheid enthält wiederum die bereits im Erstbescheid vom 21. Jänner 2009 angeführten bezugsauszahlenden Stellen, wobei der Lohnzettel der B Rechtsanwälte GmbH geänderte Beträge aufweist.

Im Bescheid findet sich unter dem Punkt "Hinweise" der nachfolgende Text: *"Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat."*

Eine darüber hinaus gehende Begründung enthält dieser Bescheid nicht.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2010 erhob der Bw sowohl gegen den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid als auch den nach der Wiederaufnahme ergangenen neuen Einkommensteuerbescheid, beide vom 18. November 2010, Berufung. Die Bescheide seien materiell und formell mangelhaft und in rechtswidriger Weise zu Stande gekommen.

1. Die Wiederaufnahme von Amts wegen sei zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente seien keine neuen Tatsachen. Der Wiederaufnahmebescheid sei mit der Übermittlung eines neuen Lohnzettels, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergeben habe, begründet worden. Fraglich bleibe, welcher Lohnzettel nach drei Jahren neu hervorgekommen sein soll. Der Bw als

Bescheidadressat könne nicht erkennen, um welche Lohnzettel es sich dabei handle. Es handle sich um einen unbestimmten Pauschalverweis, der eine ordnungsgemäße Begründung nicht ersetzen könne. Das Fehlen der Wiederaufnahmetatsachen behafte den Wiederaufnahmebescheid mit Rechtswidrigkeit (UFSL, RV/0075-L/02; VwGH 30.9.1987, 87/13/0006; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165).

2. Sämtliche bezugsauszahlenden Stellen samt ausbezahlten Bezügen seien schon bei der Arbeitnehmerveranlagung 2007 bekannt gewesen. Die bezugsauszahlenden Stellen seien verpflichtet gewesen, die Bezüge den gesetzlichen Vorgaben entsprechend schon im Frühjahr 2008 zu melden. Der Einkommensteuerbescheid 2007 sei am 20. (gemeint wohl: 21.) Jänner 2009 ergangen. Entgegen der Bescheidebegründung seien im Zeitraum Februar 2009 bis November 2010 tatsächlich keine neuen Lohnzettel übermittelt worden.

Aus der mangelhaften Bescheidebegründung habe auch nicht entnommen werden können, welche neuen Lohnzettel übermittelt worden sein sollen. Die bezugsauszahlenden Stellen im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 18. November 2010 seien dieselben wie jene dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20. (richtig: 21.) Jänner 2009 zu Grunde liegenden. Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 2006/15/0314). Letzteres sei der Fall; in Bezug auf die Sachlage zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 habe sich nichts geändert. Der Wissensstand der Behörde hinsichtlich des Jahres 2007 sei zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 20. (richtig: 21.) Jänner 2009 derselbe gewesen wie am 18. November 2010. Eine allfällige Mangelhaftigkeit des wiederaufzunehmenden Verfahrens stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar (VwGH 2007/15/0071). Die Wiederaufnahme und in der Folge der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 18. November 2010 seien unzulässig.

3. Sämtliche für die Einkommensteuerberechnung des Jahres 2007 benötigten bezugsauszahlenden Stellen samt den ausbezahlten Bezügen seien bereits vorgelegen. Eine amtswegige Wiederaufnahme komme dann nicht in Betracht, wenn die Behörde ein Verschulden treffe, dass neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel nicht schon im vorangegangenen Verfahren Berücksichtigung gefunden hätten (VwSlg 5008 A/1959).

4. Aus dem nunmehrigen Einkommensteuerbescheid 2007 könne keine Veränderung ersehen werden; eine Bescheidebegründung – nach drei Jahren – fehle gänzlich. Ein Ermittlungsverfahren sei gänzlich unterblieben. Eine Möglichkeit zur Stellungnahme vor Bescheiderlassung habe es nicht gegeben.

Im Ermittlungsverfahren sei der maßgebliche Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Diese Grundsätze seien von der belangten Behörde durch die völlig überraschend ergangenen Bescheide überhaupt nicht berücksichtigt worden. Vielmehr sei die Entscheidung unter Verwendung einseitiger, nicht nachvollziehbarer Verfahrensergebnisse und unter Verletzung des Parteiengehörs und des Grundsatzes der materiellen Wahrheit zu Stande gekommen.

Die Pflicht der Behörde zur Begründung ihrer normativen Anordnung sei eines der wichtigsten Erfordernisse eines rechtsstaatlichen Verfahrens. Inhalt und Ausgestaltung der Begründung hätten sich nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH am von der Rechtsordnung anerkannten Rechtsschutzinteresse der Partei zu orientieren (VwSlg 6787 A/1965). Das Rechtsschutzinteresse in Bezug auf eine Wiederaufnahme nach drei Jahren sei naturgemäß hoch und von wesentlicher Bedeutung. Auch dem Einkommensteuerbescheid vom 18. November 2010 fehle es an einer nachvollziehbaren Begründung.

Durch die fehlende Begründung sei der Bw auch in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzt, welches ausdrücklich geltend gemacht werde. Eine in die Verfassungssphäre reichende Mangelhaftigkeit des Bescheides liege dann vor, wenn ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren unterlassen und der Bescheid völlig unzureichend und mangelhaft begründet worden sei. Den Ausführungen in der Begründung – sofern eine solche vorhanden sei – komme kein Begründungswert zu (VfSlg 12.101/1989).

5. Die maßgebenden Umstände für die Ermessensübung fehlten in der Begründung. Der angefochtene Bescheid sei daher auch aus diesem Grund nichtig (VwSlg 10.077 A/1980 verstärkter Senat). Die gegenständlich versuchte Begründung der Ermessensübung sei unzureichend. In Bezug auf die Ermessensbegründung müsse eine klar nachvollziehbare Begründung vorhanden sein, welche Umstände sich ergeben hätten, um die Ermessensübung zur rechtfertigen; ein pauschaler Hinweis auf "neue Lohnzettel" – ohne nähere Konkretisierung – versetze den Bw als Bescheidadressaten nicht in die Lage, die Ermessensübung nachzuvollziehen. Eine schlüssige Begründung der Ermessensmaßnahme fehle überhaupt; die Ausführungen der Behörde enthielten nur in ihrer Allgemeinheit auf jeden in Wiederaufnahmeangelegenheiten ergehenden Bescheid übertragbare Formeln. Die Begründung trage somit nicht den konkreten individuellen Gegebenheiten Rechnung (UFSL RV/0138-L/05). Auch dies mache den Bescheid rechtswidrig.

Es sei nach § 20 BAO unvereinbar und die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gehe auf eine unrichtige Ermessensübung zurück, da die damit verbundenen Nachforderungen einerseits und die durch die Aufrollung sich ergebenden Mehrsteuern insgesamt andererseits in

ihrem zahlenmäßigen Ausdruck stark voneinander abwichen, der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung also außer jedem Verhältnis stünden, dies insbesondere auch auf Grund der bisher verstrichenen Zeit.

Die gegenständliche Ermessensübung widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben (BMF 26.1.1995, 05 0301/2-IV/5/94, AÖF 70/1995). Der Grundsatz von Treu und Glauben habe als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit nach ständiger Rechtsprechung ermessensleitende Funktion. Aus diesem Grund hätte eine Wiederaufnahme nicht erfolgen dürfen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stelle sich die Frage, ob dem gemäß § 20 BAO auszuübenden Ermessen unterliegende Eingriffe in die Rechtskraft unter dem Gesichtspunkt der Geringfügigkeit des hervorgekommenen Änderungsbedarfes zu unterbleiben hätten, auch bei der amtswegigen Wiederaufnahme. Die sich ergebende Änderung sei gegenständlich geringfügig. Das Ermessen sei in Vernachlässigung des Eingriffs in die Rechtskraft und entgegen jedem Vertrauensschutzbedürfnis in den Bestand finanzbehördlicher Bescheide daher unrichtig ausgeübt worden und hätte bei Abwägung aller Umstände jedenfalls unterbleiben müssen.

6. Der Bw sei auch in seinem Recht auf Gehör (§ 37 AVG) verletzt worden, da ihm die behaupteten "Neuerungen", auf welche die Behörde die Wiederaufnahme stütze, vor Bescheiderlassung nicht zur Kenntnis gebracht worden seien. Durch die aufgezeigte Vorgehensweise seien wesentliche Verfahrensmängel unterlaufen, welche zur Aufhebung des Bescheides berechtigten.

7. Die Einhebung des gegenständlich vorgeschriebenen Betrages sei darüber hinaus auch höchst unbillig. Die Unbilligkeit könne nach ständiger Rechtsprechung sowohl persönlich als auch sachlich begründet sein (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151; VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077). Der vorliegende Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sei eine sachliche Unbilligkeit (VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196; Richtlinien für die Abgabeneinhebung – RAE, Rz 1664 und 1666). Auch die persönlichen Verhältnisse des Bw (die der Behörde bekannten Einkommensverhältnisse, Alleinverdiener, Eigenheimerrichtung als Alleinverdiener, Sorgepflichten, alleinige Kreditrückführung, Vertrauensschutz) führten zwingend zu dem Ergebnis, dass die Einhebung des vorgeschriebenen Betrages unbillig sei. Dazu komme noch der Gedanke des Vertrauensschutzes – man müsse sich darauf verlassen können, dass Bescheide, welche einen Zeitraum vor drei Jahren betreffen, gültig seien und Bestandskraft hätten.

Als Beweis wurde eine Parteieneinvernahme angeführt.

8. Nachdem der Wiederaufnahmebescheid und auch der Einkommensteuerbescheid vom 18. November 2010 mangelhaft seien, erübrigten sich weitere Ausführungen zum ebenso von der Mangelhaftigkeit betroffenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 18. November 2010, der als formell akzessorischer Nebenanspruch aus diesem Grund ebenso vollinhaltlich angefochten werde.

Beantragt werde daher, den Wiederaufnahmebescheid, den Einkommensteuerbescheid sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen, je vom 18. November 2010, ersatzlos aufzuheben, in eventu, die drei genannten Bescheide aufzuheben und zur neuerlichen Entscheidung an die Behörde erster Instanz zurückzuverweisen, in eventu werde ein Antrag gemäß § 236 BAO gestellt, dass von der Einhebung der Abgabenschuld auf Grund der vorliegenden Einzelfallumstände zur Gänze abgesehen werden möge.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2011 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007, gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 sowie gegen den Anspruchszinsenbescheid 2007, alle vom 18. November 2010, als unbegründet ab.

Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass der Wiederaufnahmebescheid mit der Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels begründet worden sei. Vergleiche man die Einkommensteuerbescheide 2007 vom 21. Jänner 2009 und vom 18. November 2010, insbesondere die Seiten, in denen die einzelnen Lohnzettel angeführt seien, so sei klar ersichtlich, dass der Lohnzettel der B Rechtsanwälte GmbH berichtet worden sei. Informativ werde mitgeteilt, dass dieser berichtigte Lohnzettel am 17. November 2010 in die Lohnzetteldaten der Finanzverwaltung eingespielt worden sei. Gegenständlich bestehe Streit darüber, ob der Bw für eine Abgabennachforderung, welche sich aus der Vorlage eines berichtigten Lohnzettels seines ehemaligen Arbeitgebers nach einer "Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben" ergeben habe, drei Jahre nach Beendigung des Dienstverhältnisses herangezogen werden könne. Im vorliegenden Fall sei dem Finanzamt die Tatsache, dass nach der "Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben" bei der B Rechtsanwälte GmbH ein berichtigter Lohnzettel ausgestellt worden sei, erstmals durch dessen Übermittlung zur Kenntnis gekommen. Diese Tatsache sei für das Finanzamt als neu zu qualifizieren. Das Finanzamt habe keinen Grund gehabt, die Richtigkeit der ursprünglich elektronisch erfassten Daten in Zweifel zu ziehen oder weitere Ermittlungen anzustellen. Dass das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnisnahme dieser nunmehr neuen Tatsache einen im Spruch anders lautenden Bescheid erlassen hätte, sei evident und bedürfe keiner weiteren Erörterung. Das nachträgliche Hervorkommen des berichtigten Lohnzettels seitens des ehemaligen Arbeitgebers des Bw stelle im Lichte obiger Ausführungen jedenfalls eine neue

Tatsache dar, die das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO berechtigt habe. Das Vorliegen dieser neuen Tatsache (berichtigter Lohnzettel) sei der Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 18. November 2010 zu entnehmen gewesen.

Auch das Ermessen sei im gegenständlichen Wiederaufnahmebescheid begründet worden. Ergänzend werde dazu angeführt, dass bei Verfügungen der Wiederaufnahme insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten sei. Das bei der Ermessensübung ebenfalls zu beachtende Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung spreche bei geringfügigen Auswirkungen gegen eine Verfügung der Wiederaufnahme. Im gegenständlichen Fall könne bei einem Betrag von rund 915,00 € nicht von Geringfügigkeit gesprochen werden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei somit rechtsrichtig durchgeführt worden.

Damit sei den Punkten 1 – 3 und 5 der Berufungsbegründung, dass keine neue Tatsache vorliege und auch das Ermessen nicht begründet worden sei, die Grundlage entzogen.

In der Berufung werde auch die Verletzung des Parteiengehörs bemängelt und dazu behauptet, dass solch ein Verfahrensmangel zur Bescheidaufhebung führen müsse. Die Verletzung des Parteiengehörs stelle aber keinen absoluten Verfahrensmangel dar. Ein solcher Verfahrensmangel führe nur dann zur Aufhebung durch ein Höchstgericht, wenn er "wesentlich" sei, wenn somit bei seiner Vermeidung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine Verletzung des Parteiengehörs durch die Abgabenbehörde erster Instanz sei im Berufungsverfahren sanierbar. Da auch bei Erlassung eines Vorhaltes zur allfälligen Gegenäußerung vor Bescheiderstellung kein anders lautender Bescheid ergangen wäre, liege kein absoluter Verfahrensmangel vor.

In der Berufungsschrift werde weiters gerügt, dass im Einkommensteuerbescheid vom 18. November 2010 die im Wiederaufnahmebescheid angekündigte Begründung fehle. Hier liege tatsächlich ein Begründungsmangel vor, der jedoch laut Rechtsprechung sanierbar sei. Nunmehr werde – wie oben bereits ausgeführt – mitgeteilt, dass für die neue Berechnung der Einkommensteuer 2007 (Bescheid vom 18. November 2010) der berichtigte Lohnzettel der B Rechtsanwälte GmbH zu Grunde gelegt worden sei. Bei einem Vergleich der beiden Einkommensteuerbescheide wäre dies auch leicht erkennbar gewesen. Somit könnten auch die Punkte 4 und 6 der Berufungsbegründung der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen.

Zur Festsetzung der Anspruchszinsen 2007 führte die Abgabenbehörde nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung des § 205 BAO aus, dass Anspruchszinsen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde entstünden. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löse gegebenenfalls einen Anspruchszinsenbescheid aus. Einer Abänderung (Aufhebung) des Stammabgabenbescheides sei durch die Erlassung eines neuen Zinsenbescheides Rechnung zu tragen; eine Änderung des ursprünglichen Bescheides erfolge nicht.

Mit Eingabe vom 15. März 2011 stellte der Bw einen Vorlageantrag betreffend den Wiederaufnahmebescheid und den Einkommensteuerbescheid, beide vom 18. November 2010. Die erstinstanzliche Behörde versuche, den von ihr selbst zugestandenen und zu verantwortenden Mangel zu sanieren, was unzulässig und tatsächlich auch nicht erfolgt sei. Bemerkenswert sei, dass an der vorliegenden Bescheidsbegründung des angefochtenen Bescheides nichts verändert worden sei. Der angefochtene Bescheid (nur die normative Anordnung des Bescheides könne per se in Rechtskraft erwachsen) bestehe nach wie vor in derselben Form wie vom Bw berechtigt bekämpft. Tatsächlich enthalte der Einkommensteuerbescheid vom 18. November 2010 – wie von der Behörde auch zugestanden – überhaupt keine Begründung. Die Pflicht der Behörde zur Begründung ihrer normativen Anordnung sei aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eines der wichtigsten Erfordernisse eines rechtsstaatlichen Verfahrens. Dieser Verfahrensmangel wirke absolut. Der Mangel mache den angefochtenen Bescheid auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten mangelhaft. Eine in die Verfassungssphäre reichende Mangelhaftigkeit des Bescheides (Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz) liege dann vor, wenn der Bescheid völlig unzureichend und mangelhaft begründet worden sei, wenn also den Ausführungen in der Begründung kein Begründungswert zukomme (VfSlg 12.101/1989). Dies habe umso mehr dann zu gelten, wenn – wie gegenständlich – überhaupt keine Begründung vorliege. Die angefochtenen Bescheide seien daher infolge des nicht sanierbaren Begründungsmangels aufzuheben (vgl. ua. VwGH 85/14/0071).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 18. November 2010:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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

"Beweismittel" dagegen sind Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung vom Gegeben Sein oder Nichtzutreffen von Tatsachen, letztlich zur Herbeiführung eines Urteils über einen rechtsbedeutsamen Sachverhalt.

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

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

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

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhandene Tatsachen oder Beweismittel, die jedoch erst später hervorkommen und im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren. Dem gegenüber bilden "neu entstandene" Beweismittel keinen Wiederaufnahmegrund.

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

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

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

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zwecks der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung bei Hervorkommen von Umständen gewichtiger Art zu ermöglichen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 38). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der

Rechtsbeständigkeit zu geben. Dies unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

In der Regel wird eine Wiederaufnahme von Amts wegen dann zu unterbleiben haben, wenn die steuerlichen Auswirkungen (absolut bzw. relativ) bloß geringfügig sind (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 40).

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO ist ein Bescheid zu begründen, wenn ihm ein Anbringen zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Die Ermessensübung ist ebenfalls entsprechend zu begründen.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren im Rahmen einer Berufungs(vor)entscheidung saniert werden (Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 16).

In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides sind nicht nur die Wiederaufnahmegründe anzuführen, sondern ist auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Die Bezeichnung des Wiederaufnahmegrundes ist deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Ihr ist es aber verwehrt, einen Wiederaufnahmegrund erstmals heranzuziehen. Ein neuer Wiederaufnahmegrund könnte (nach Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) allenfalls neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen.

Entgegen oben dargestelltem Grundsatz ist daher die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar (Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3).

Überträgt man diese rechtlichen Ausführungen auf den vorliegenden Fall, ergibt sich Folgendes:

Die Erstbehörde nannte im Wiederaufnahmebescheid als Wiederaufnahmegrund die Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels.

Aus der Aktenlage ergibt sich dazu, dass im November 2010 bei der B Rechtsanwälte GmbH, der ehemaligen Arbeitgeberin des Bw, eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) stattgefunden hat. Dabei wurde festgestellt, dass für den Bw zwei

Lohnkontoblätter geführt worden waren: Von 1. Juli bis 14. September 2007 war der Bw als Angestellter, von 15. September bis 31. Dezember 2007 als Rechtsanwaltsanwärter beschäftigt. Der dem Finanzamt im Februar 2008 übermittelte und dem Einkommensteuerbescheid vom 21. Jänner 2009 zu Grunde gelegte Lohnzettel wurde zwar für den Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 2007 ausgestellt, enthielt tatsächlich aber nur die Bezüge ab 15. September 2007. Im Rahmen der Prüfung wurden diese beiden Lohnkonten zusammen geführt (Aktenvermerk vom 12. April 2011 über ein mit der Prüferin geführtes Telefonat, Bl. 81/2007 Einkommensteuerakt).

Ein im Zuge der Prüfung erstellter neuer Lohnzettel wurde am 17. November 2010 in die Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung eingespielt.

Dieser Lohnzettel existierte daher zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 21. Jänner 2009 noch nicht und war daher nicht als "neu hervorgekommenes", sondern als "neu entstandenes" Beweismittel anzusehen. Ein "neu entstandenes" Beweismittel (neu erstellter Lohnzettel) vermag aber keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darzustellen.

Vielmehr kann nur die diesem neu entstandenen Beweismittel (diesem neuen Lohnzettel) zu Grunde liegende Tatsache, dass nämlich die B Rechtsanwälte GmbH für den Bw zwei Lohnkonten geführt, in dem der Abgabenbehörde im Februar 2008 übermittelten Lohnzettel aber nicht sämtliche Einkünfte aufgenommen hatte, als neu hervorgekommene Tatsache einen Wiederaufnahmegrund bilden.

Da das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 aus dem von ihm gebrauchten Grund nicht wiederaufnehmen durfte, dem Unabhängigen Finanzsenat aber verwehrt war, zu prüfen, ob die Wiederaufnahme aus einem anderen Grund zulässig gewesen wäre, war der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben.

Angemerkt wird, dass es am Finanzamt liegt, ob es die oa. neu hervorgekommene Tatsache, dass wegen eines ursprünglich unrichtigen Lohnzettels der B Rechtsanwälte GmbH nicht sämtliche Einkünfte des Bw der Arbeitnehmerveranlagung zu Grunde gelegt wurden, aufgreift und eine neuerliche Wiederaufnahme verfügt.

In einem allfälligen weiteren Verfahren ist zur Ermessensübung darauf hinzuweisen, dass – neben den im bisherigen Verfahren bereits als ermessensrelevant erachteten Überlegungen – auch dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen Gewicht beigemessen und vor allem eine Verletzung von Anzeige-, Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten berücksichtigt werden kann.

Im konkreten Fall unterließ es der (steuerlich gebildete) Bw, das im Kalenderjahr 2007 zugeflossene Entgelt nach § 109a EStG in Höhe von rund 2.100,00 € gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen. Darüber hinaus beantragte er für die Kalenderjahre 2009 und 2010 den Alleinverdienerabsetzbetrag trotz Überschreitens der in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 festgelegten Einkünftegrenze (vgl. RV/1355-L/10).

Dem Interesse der Allgemeinheit an der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen wird diesfalls gegenüber dem Interesse des Bw, einen ihn zu Unrecht begünstigenden Bescheid im Rechtsbestand zu belassen, Vorrang einzuräumen sein.

2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 18. November 2010:

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Das bedeutet, dass durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der neue Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2007 vom 18. November 2010) ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der alte Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2007 vom 21. Jänner 2009) wieder auflebt.

Nach § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist.

Eine Berufung ist ua. dann unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Erledigung der Berufung aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Da im vorliegenden Fall der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 18. November 2010 nicht mehr dem Rechtsbestand angehörte, war die dagegen erhobene Berufung als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Linz, am 1. März 2012