



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, W., vertreten durch st.V., vom 15. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Xy, vom 26. März 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw.) erzielte in den berufungsgegenständlichen Jahren als Psychologin und Supervisorin Einkünfte aus selbständiger sowie aus nichtselbständiger Arbeit und darüber hinaus noch Einkünfte aus der Vermietung eines Grundstückes in F.

Infolge Nichtabgabe der Abgabenerklärungen für 2001 und 2002 ergingen für diese Jahre am 15.3.2004 bzw. am 2.9.2004 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, in denen die jeweiligen Umsätze bzw. Einkünfte gemäß § 184 BAO geschätzt wurden.

Während die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 unangefochten in Rechtskraft erwachsen, erhob die Bw. gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 Berufung, die jedoch durch das Finanzamt Wien 1 gemäß § 273 Abs. 1 BAO als verspätet zurückgewiesen wurde.

Infolge der Verlegung der Praxis der Bw. nach W, und der dadurch bedingten Änderung der Finanzamtszuständigkeit wurde der Akt der Bw. am 22.3.2007 an das Finanzamt Xy abgetreten. Der Akt des Finanzamtes Wien Yy wurde am 22.3.2007 vom nunmehr zuständigen Finanzamt Wien 8/16/17 übernommen und die der Versicherungsnummer X111-111111 zugeordneten und bis dato in der Lohnzetteldatenbank unverarbeiteten Lohnzettel für die Jahre 2001 und 2002 mit der der Bw. gehörigen Sozialversicherungsnummer XXXX-YYYYYY vereinigt. Durch diese Subjektvereinigung ist von der EDV-Anlage automatisch eine Wiederaufnahme der Einkommensteuer-Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Kalenderjahre 2001 und 2002 mit der Begründung verfügt worden, die Verfahren seien gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufzunehmen gewesen, weil von einem ihrer Arbeitgeber ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Mit gleichem Datum 26. März 2007 wurden für die Jahre 2001 und 2002 Einkommensteuerbescheide erlassen, worin die bislang unberücksichtigt gebliebenen Einkünfte der Bw. aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel angesetzt worden sind.

Gegen die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 erhob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter form- und fristgerecht Berufung und führte begründend aus, die Einkommensteuerbescheide würden hinsichtlich aller Punkte angefochten, die sich gegenüber den ursprünglichen Veranlagungen durch die Änderungen aufgrund des Wiederaufnahmeverfahrens ergeben haben, somit betreffend des Ansatzes der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (€ 7.771,99 in 2002 sowie ATS 106.655 in 2001). Die Anfechtung gründe sich auf den Umstand, dass die neue Veranlagung aufgrund von Wiederaufnahmebescheiden erfolgt sei, die wie noch später ausgeführt werde, unzulässig und somit rechtswidrig ergangen seien, da in den konkreten Fällen keine tauglichen Wiederaufnahmegründe vorlägen und damit keine neuen Bescheide hätten ergehen dürfen. Die aufgrund rechtswidriger Wiederaufnahmebescheide ergangenen neuen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 seien selbst rechtswidrig.

Als Begründung für die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide 2001 und 2002 werde wie folgt ausgeführt:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme von Amts wegen neben den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c, die hier nicht zutreffen, nur zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind.

Tatsache und auch von Seiten des Finanzamtes unbestritten sei, dass wie aus den beiliegenden Kopien ersichtlich, von der Kanzlei Dr. Z, die mit der Lohnverrechnung von Frau bw betraut war, die notwendigen Lohndaten für 2001 und 2002 vollständig, richtig und rechtzeitig in der vom Gesetz vorgesehenen Weise an das zuständige Finanzamt in der üblichen und geforderten Form ordnungsgemäß übermittelt worden seien. Es liege somit keinerlei Verschulden welcher Art auch immer weder von der Kanzlei Dr. Z oder dem Dienstgeber der Bw. noch von der Bw. selbst vor, welches dazu geführt haben könnte, dass das Finanzamt in den rechtskräftigen und im Schätzungswege ergangenen ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 die völlig ordnungsgemäß übermittelten und dem Finanzamt zweifelsfrei zu den vorgesehenen Zeitpunkten in den Jahren 2002 bzw. 2003 zugegangenen Lohndaten nicht berücksichtigt hat. Aufgrund der seinerzeitigen völlig ordnungsgemäßen, vollständigen und zeitgerechten Übermittlung der Lohndaten für beide bekämpften Jahre könne auf keinen Fall davon ausgegangen werden, dass jetzt, Jahre später, Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen. Diese seien dem Finanzamt vielmehr, da seinerzeit ordnungsgemäß gemeldet, seit Jahren bekannt gewesen. Der Umstand, dass diese Informationen bei den im Schätzungsweg ergangenen Bescheiden nicht berücksichtigt wurden, liege somit ausschließlich in der Verantwortung des Finanzamtes, das die ihm rechtzeitig und vollständig bekannt gegebenen und offen gelegten Informationen, aus welchen Gründen auch immer, nicht berücksichtigt habe. Eine Wiederaufnahme der Verfahren sei gemäß den Bestimmungen des § 303 Abs. 4 in diesem Zusammenhang jedenfalls unzulässig. Diese Unzulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahmen sei im konkreten Fall schon aus dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO zweifelsfrei ableitbar, die Bw. verweise aber zur weiteren Verdeutlichung der Unzulässigkeit der Wiederaufnahme auf folgende Beispiele der zahlreichen in diesem Zusammenhang ergangenen eindeutigen Rechtsprechung bzw. Lehrmeinungen:

"Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel unterlaufen sind, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich nicht ein Grund, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu führen vermag. Ebenso lassen sich nicht die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenwertung (VwGH 9.4.1986. 84/13/102) eines der Behörde bekannten

(bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes ... gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/217)" (Vgl Stoll BAO, § 303, S 2921).

"Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmegrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5.4.89, 88/13/52). Die Umstände wurden aber schon seinerzeit zur Kenntnis gebracht.

"Erforderlich ist somit, dass die (potentiell wiederaufnahmebegründenden) Tatsachen nicht zum Wissensstand der zuständigen Behörde gehörten (vgl VwGH 18.9.85, 85/13/87) (Vgl. Stoll a.a.O., S 2935) Aufgrund der nachweislichen und unbestritten ordnungsgemäßen Übermittlung der Lohndaten gehörten diese aber zum Wissensstand.

Stoll führt weiters aus (a.a.O, 2935) "Es lässt sich nun ohne Zweifel die Auffassung vertreten, "neu hervorgekommen" könne eine Tatsache oder ein Beweismittel an sich nur dann sein, wenn die Behörde als solche, also als Gesamtorganisation, von diesen keine Kenntnis hatte. Wenn eine Stelle der Behörde von einem bestimmten Sachverhalt weiß, eine andere nach der Geschäftsordnung zuständige Stelle hiervon aber keine Kenntnis hatte, so kann sich die durch die zuletzt genannte Stelle tätig werdende Behörde nicht auf den Tatbestand des "Neuhervorkommens " stützen (vgl etwa VwGH 29.3.1965, 1335/65)"

Dies ist hier nur der Vollständigkeit halber erwähnt; aufgrund des Umstandes, dass die Meldung der Lohndaten zweifelsfrei an die zuständige Stelle erfolgte, wurden diese ohnehin der "richtigen" Stelle bekannt, die diese in üblicher Weise intern weiterzugeben hat und gibt.

" ...werden Erkenntnisse der Betriebsprüfer und ähnlicher Organträger, die als Hilfsorgane der Veranlagungsstellen tätig sind, den Stellen zugerechnet, für die sie tätig sind. Werden diesen Stellen die Tatsachenfeststellungen der Hilfsorgane nicht zur Kenntnis gebracht, so trifft diese Versäumnis die Dienststelle, die sodann nicht berechtigt ist, die sich daraus ergebenden Folgen, nämlich das spätere Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln, nachträglich als Wiederaufnahmegrund geltend zu machen (vgl. auch Schimetschek, FJ 1988, 153, 155 unter Hinweis auf VwGH 23.12.64, 9/64 und 29.3.65, 1335/64" vgl Stoll, a.a.O., S 2936f. Somit Klarstellung, dass sogar unter diesen Umständen unzulässig.

Ebenso VwGH 23.11.92, 92/15/095: ". dass es nach ständiger hg. Judikatur nicht darauf ankommt, ob die Tatsache gerade jener Abteilung der Behörde, die ein Verfahren

wiederaufnehmen will, bereits früher bekannt war (unter Hinweis auf eine Vielzahl von Vorerkenntnissen). Für die Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme ist erforderlich, dass aktenmäßig erkennbar ist, dass dem FA nachträglich Tatumstände zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat. " Das Finanzamt hatte aber durch die ordnungsgemäße Meldung sehr wohl aktenkundig (vgl. beiliegende ordnungsgemäße Meldung) Kenntnis.

Nochmals Verweis auf VwGH 29.3.1965, 1335/64, der auch ausdrücklich unter Verweis auf einschlägige Vorjudikatur klarstellt, dass auch die bloße Aufdeckung eines dem FA unterlaufenen Fehlers oder Mängel in der Zusammenarbeit einzelner Abteilungen, die das FA allenfalls ins Treffen führen möchte, keinen Wiederaufnahmegrund darstellt: "Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 (4) BAO kann jedoch (unter Verweis auf Vorjudikatur) nur auf solche Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Behörde also bisher noch keine Kenntnis hatte. Die Säumnis, dass das für die Veranlagung zuständige Referat des Finanzamtes von dem fehlenden Buchmäßigen Nachweis (Anlassfall!) nicht rechtzeitig in Kenntnis gesetzt wurde, trifft die Behörde selbst und sie ist nicht berechtigt, die sich daraus ergebenden Folgen nachträglich dem Steuerpflichtigen anzulasten." (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit).

Die kurze Darstellung der einschlägigen Literatur und Rechtsprechung stelle somit eindeutig und zweifelsfrei dar, dass das Finanzamt im konkreten Fall, wo die maßgeblichen Tatsachen, nämlich die Bekanntgabe der Lohneinkünfte von Frau bw für die Jahre 2001 und 2002 an das Finanzamt nachweislich völlig ordnungsgemäß und rechtzeitig gemeldet und offen gelegt wurden, niemals das Finanzamt berechtigt sein könne, Jahre später nach erfolgter Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO vorzunehmen.

Unabhängig von der dargelegten ohnehin zweifelsfreien Rechtswidrigkeit des Inhaltes der bekämpften Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2001 und 2002 seien diese auch wegen Verletzung von zwingenden Verfahrensvorschriften aufzuheben. Gemäß ständiger Judikatur habe die Abgabenbehörde in dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid die für die Ermessensentscheidung maßgeblichen Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Rechtsverfolgung durch die Parteien des Verwaltungsverfahrens und für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist. Ein Fehlen der erforderlichen Begründung der Ermessensübung sei ein Verfahrensmangel. Zweifelsfrei würden den Wiederaufnahmebescheiden diese erforderlichen Begründungen fehlen. Es liege aber nicht

nur in den fehlenden Begründungen der Ermessensübung ein Verfahrensmangel vor, der für sich schon alleine zur Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide führen müsse, sondern es seien die angeführten Begründungen der Wiederaufnahme in den Bescheiden beider Jahre völlig falsch und nicht zutreffend. Als Begründung werde nämlich jeweils angeführt, dass "das Verfahren wieder aufzunehmen wäre, weil von einem ihrer Arbeitgeber ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."

Aktenkundig und unbestritten sei aber vom Arbeitgeber der Bw. weder ein berichtigter noch ein neuer Lohnzettel übermittelt worden, sondern seien seinerzeit die Lohndaten ordnungsgemäß, richtig und vollständig übermittelt worden, sodass keinerlei Berichtigungen erforderlich gewesen und auch nicht erfolgt seien. Der Spruch der Wiederaufnahmebescheide gründet sich somit auf eine völlig unzutreffende und in keiner Weise den Tatsachen entsprechenden Begründung und sei somit klagestellt, dass diese Wiederaufnahmebescheide sowohl rechtswidrig als auch unter eindeutiger Verletzung von Verfahrensvorschriften ergangen seien.

Das Finanzamt holte in weiterer Folge zu diesem streitgegenständlichen Sachverhalt die Meinung des bundesweiten Fachbereiches SVE ein, die diesbezügliche Fragestellung des Finanzamtes sowie die Antworten des Fachbereiches lauten wie folgt:

"Sachverhalt:

Am 15.3.2004 erging auf Grund eines Schätzungsauftrages der Einkommensteuerbescheid 2001 und am 6.10.2004 (ebenfalls auf Grund eines Schätzungsauftrages) der Einkommensteuerbescheid 2002.

Es wurden nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb geschätzt.

Durch eine per 22.3.2007 erfolgte "Subjektvereinigung" erfolgten für die Jahre 2001 und 2002 hinsichtlich der Lohnzettel eine amtswegige Wiederaufnahme.

Nach Rücksprache mit der Lohnzettelbetreuerin wurden die Lohnzettel vom Steuerberater richtig und zeitgerecht übermittelt. Allerdings wurde der Datensatz nicht auf die StNr. zz, sondern auf ein anderes Subjekt übermittelt.

@Subjektvereinigung:

Grundsätzlich wird für jeden Steuerpflichtigen ein Datensatz im System angelegt. Das kann entweder über die Steuernummer geschehen oder über die Versicherungsnummer. Wird nun zB ein Lohnzettel übermittelt, der nur die Versicherungsnummer trägt, wird ein neuer Datensatz angelegt. Der Steuerpflichtige ist somit im System 2x erfasst. Es kann aber auch

durchaus vorkommen, dass er mehrmals erfasst ist (aber immer nur einmal unter seiner Steuernummer).

Frage:

Fraglich ist nun, ob auf Grund der Subjektvereinigung die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtlich gerechtfertigt war, also es sich hier um neu hervorgekommene Tatsachen handelte?

Antwort des bundesweiten Fachbereichs SVE:

Das "Hervorkommen" neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen, dh. die Beurteilung hat verfahrens-, perioden- und personenbezogen zu erfolgen. Es ist somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben wurden, sondern ob sie dem jeweiligen bescheiderlassenden Organ im jeweiligen Verfahren laut Aktenlage bekannt waren, denn nur dann hatte dieses die Möglichkeit, einen rechtsrichtigen Bescheid zu erlassen. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder der Lohnsteuerprüfung für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (UFS 26.6.2007, RV/0266-F/05).

Auch wenn das Finanzamt zB erst nach der Bescheiderlassung von der alleinverdienerabsetzbetragschädlichen Höhe der Einkünfte der Ehegattin Kenntnis erlangt hatte, obwohl diese Einkünfte im Zeitpunkt der Bescheiderlassung in der Datenbank der Finanzverwaltung bereits gespeichert waren, wurde die Wiederaufnahme zu Recht verfügt (UFS 19.2.2007, RV/0014-I/06), weil das Finanzamt davon beim Abschluss des betreffenden Verfahrens keine Kenntnis hatte.

Falls die Lohnzettel nicht auf die richtige Steuernummer, sondern auf ein "anderes Subjekt" übermittelt wurden, könnte die Ursache dafür auch darin liegen, dass sie nicht alle in § 84 Abs. 5 EStG genannten Inhalte (einschließlich der Steuernummer des Arbeitgebers) aufwiesen? Worauf beruhte denn die ursprünglich fehlerhafte Zuordnung, sodass die Lohnzettel im Zuge der Erlassung der Schätzungsbescheide (trotz Vorliegens im Finanzamt) nicht berücksichtigt werden konnten?

Die Frage stellt sich deshalb, weil laut UFS 3.1.2007, RV/0016-K/06 (Wiederaufnahme des Verfahrens wegen im Erstverfahren elektronisch nicht übermittelter Lohnzettel) gemäß § 84 EStG vom Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte zu übermittelnde Lohnzettel ausnahmslos alle im amtlichen Formular vorgesehenen Daten enthalten müssen. Der Lohnzettel stellt die grundlegende Information für die Arbeitnehmerveranlagung dar; durch das gesetzlich (nach § 84 Abs. 1 Z 4 EStG im Verordnungsweg) festgelegte elektronische

Übermittlungsverfahren wird ua. sicher gestellt, dass Fehler in der Verarbeitung der bekannt gegebenen Daten verhindert werden. Im konkreten UFS-Fall stellte daher das verspätete Hervorkommen des zweiten, gemäß § 84 Abs. 5 EStG (unter Angabe der Versicherungsnummer oder des Geburtsdatums sowie der Steuernummer des Arbeitgebers) erst vollständigen Lohnzettels eine neue Tatsache dar, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechnete.

Die Stellungnahme des StB vom 25.7.2007 (Ergänzung zur Berufung) ist nicht mehr ganz aktuell, insb. die vermeintlich entscheidenden Hinweise auf Stoll, BAO, Band 3, 2935, wonach das FA als organisatorische und funktionelle Einheit zu sehen wäre und daher hinsichtlich Kenntnisstand nicht in einzelne Stellen aufgeteilt werden dürfte - aA: siehe Ritz, BAO³. § 303, Tz 14, zweiter Absatz; und in erster Antwort bereits angeführter UFS 26.6.2007, RV/0266-F/05, mwH.

Auch wäre genau zu prüfen, ob die übermittelten Lohnzettel tatsächlich alle vom Gesetz verlangten Inhalte aufgewiesen haben - siehe dazu den in der zweiten Antwort angeführten UFS 3.1.2007, RV/0016-K/06."

Mit Schreiben vom 29.8.2007 übermittelte das Finanzamt diese fachliche Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs der Bw. zur Kenntnisnahme und allfälligen Gegenäußerung. Eine solche ist aber bis dato seitens der Bw. der Abgabenbehörde nicht vorgelegt worden.

Die Berufung wurde mit Vorlagebericht vom 2.10.2007 - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat ist in seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bw. hat für die beiden Berufungsjahre trotz abgabenbehördlicher Aufforderung keine Abgabenerklärungen abgegeben, weswegen das Finanzamt gemäß § 184 BAO Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2002 erlassen hat. In den Einkommensteuerersterbescheiden fanden lediglich die durch die Bw. erzielten selbständigen Einkünfte und solche aus der Vermietung aus einer Liegenschaft im Burgenland Berücksichtigung, nicht jedoch die nichtselbständigen Einkünfte der Bw.

Unbestritten ist, dass der Arbeitgeber der Bw. die Lohnzettel für die beiden Berufungsjahre der Abgabenbehörde zeitgerecht übermittelt hat, allerdings erfolgte die elektronische

Übermittlung der beiden Lohnzettel ohne Sozialversicherungsnummer der Bw. sowie unter dem Namen BW-Sch.. Die besagten Datensätze wurden daher nicht auf die Steuernummer zz der Bw., sondern auf ein anderes Subjekt übermittelt. Damit aber die von der bezugsauszahlenden Stelle der Finanzverwaltung elektronisch übermittelten Lohnzetteldaten bei der Veranlagung einem konkreten Steuersubjekt zugeordnet werden können, müssen –so die Auskunft der zuständigen IT-Abteilung des BMF als auch die der Bw. vorgehaltene Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs für Verfahrensrecht - übereinstimmende Subjektdaten vorliegen bzw. in der EDV-Anlage gespeichert sein. Die obgenannten ohne Sozialversicherungsnummer überspielten Lohnzettel konnten daher nicht der Bw. zugeordnet werden sondern nur einer fiktiven Sozialversicherungsnummer (X111-111111) und wurden folglich –wie gesagt- auf ein anderes Subjekt übermittelt. Überspielte Lohnzetteldaten können nämlich nur dann in eine Veranlagung einfließen, wenn es sich um idente Steuersubjekte handelt.

Ursächlich dafür, dass im gegenständlichen Fall anlässlich der Einkommensteuerersterstveranlagung 2001 und 2002 eine Zusammenführung mit der in der Lohnzetteldatenbank ohne Sozialversicherungsnummer und ohne Steuernummer der Bw. eingespeisten nichtselbständigen Einkünfte gescheitert ist und die beiden Lohnzettel in der Lohnzetteldatenbank ungewollt unbearbeitet blieben, war also zweifellos die fehlende Subjektidentität. Laut Auskunft der IT-Abteilung des BMF gibt es nämlich in der EDV kein Kontrollsystem, das auf elektronisch überspielte, jedoch –etwa aus den oben beschriebenen Gründen- nicht "verarbeitete" Lohnzettel aufmerksam macht.

Daraus ergibt sich, dass das für die Bw. ehemals zuständige Finanzamt Yz von den nichtselbständigen Einkünften der Bw. auch keine Kenntnis erlangen konnte, sondern vielmehr erst die betriebliche Veranlagungsabteilung des neu zuständigen Finanzamtes Xy anlässlich der Aktenabtretung bzw. der dadurch veranlassten "Subjektvereinigung".

Durch die per 23.3.2007 anlässlich der Aktenabtretung an das örtlich neu zuständige Finanzamt Xy erfolgte "Subjektvereinigung" hinsichtlich der beiden Lohnzettel ist von der EDV-Anlage automatisch eine amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2001 und 2002, mit der Begründung verfügt worden, dass von einem ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlende Stellen) ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Rechtliche Würdigung:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO 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. Nach Eintritt der Verjährung ist gemäß § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 erster Satz BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

Auch die Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Daraus folgt, dass "Sache", über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jener wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hatte.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, S. 686 ff). Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde.

Die Berufungsinstanz darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher eine Prüfung dahingehend, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre.

Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmsgründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (VwGH vom 14. Mai 1991, Zl. 90/14/0262).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ergibt sich zwar aus der festgestellten Aktenlage zweifelsfrei, dass die abgabenfestsetzende Stelle für die berufungsgegenständlichen Jahre 2001 und 2002, nämlich die betriebliche Veranlagungsabteilung des vormals zuständigen Finanzamtes Zz aufgrund der –trotz Zwangsstrafenandrohung bzw. –festsetzung in einem Jahr- nicht abgegebenen Abgabenerklärungen sowie der bis dato aus den o. a. Gründen in der Lohnzetteldatenbank unverarbeitet gebliebenen Lohnzettel der Bw. keine Kenntnis von deren nichtselbständigen Einkünften haben konnte und es sich daher grundsätzlich um neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO handelt. Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismittel nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO ist – entgegen der Auffassung der Bw., die sich in ihrer Berufung in diesem Zusammenhang durchwegs auf bereits veraltete bzw. überholte höchstgerichtliche Rechtsprechung und Lehrmeinungen beruft – nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Tatsachen und Beweismittel kommen im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO neu hervor, wenn sie der für die zur Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde noch nicht bekannt gewesen sind (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1997, Zl. 97/15/0040, Stoll, BAO-Kommentar, 2937; Ritz, BAO-Kommentar, § 303 Tz. 14 und die dort zitierte Judikatur). Der Kenntnisstand der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation ist im gegebenen Zusammenhang demnach unmaßgeblich, sondern es geht vielmehr darum, welchen Wissensstand die für die Bw. zuständig gewesene Veranlagungsabteilung anlässlich deren

Einkommensteuerveranlagung für die beiden Streitjahre im Hinblick auf das Vorliegen der nichtselbständigen Einkünfte bei der Bw. hatte. Diesbezüglich hat das erst- und zweitinstanzliche Ermittlungsverfahren aber eindeutig ergeben, dass die der Finanzverwaltung zwar fristgerecht, jedoch ohne Sozialversicherungs- und Steuernummer übermittelten Lohnzettel erst nach der am 23. 3.2007 erfolgten sog. Subjektvereinigung anlässlich der elektronischen Aktenabtretung an das für die Bw. zuständige Finanzamt Xy zugeordnet werden konnten und demzufolge die neu zuständige Veranlagungsabteilung des vorgenannten Finanzamtes erstmals ab diesem Tag tatsächlich Kenntnis von den beiden Lohnzetteln erlangen konnte.

Fest steht aber nach der Aktenlage auch, dass sich das Finanzamt in seiner Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide nicht auf die – oben dargestellten – und auch aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates neu hervorgekommenen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO berufen hat, sondern einzig und allein auf den Wiederaufnahmsgrund der angeblichen Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels eines Arbeitgebers (pensionsauszahlende Stelle) der Bw.

Das Finanzamt hat somit die Verfügung der Wiederaufnahme der streitgegenständlichen Verfahren auf einen unzutreffenden Wiederaufnahmsgrund gestützt. Wie bereits ausgeführt, ist dieser Mangel durch die Berufungsbehörde nicht sanierbar, denn die Berufungsbehörde darf die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 2.3.1993, 91/14/0003; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können, ist nämlich eine hinsichtlich der Darstellung der Wiederaufnahmsgründe fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren ist daher bereits aus vorgenannten Gründen stattzugeben, weshalb eine weitere Auseinandersetzung mit der - durch die Bw. zu Recht gerügten - fehlenden Ermessensbegründung entbehrlich erscheint.

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide sind aufzuheben. Durch die Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 treten die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, a.a.O., Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahr 2001 und 2002 vom 26. März 2007 durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmsbescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. März 2010