

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA in der Beschwerdesache der \*\*\*, \*\*\*, vertreten durch die MERKUR-TREUHAND Steuerberatung GmbH, St.-Veit-Gasse 50, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 22.10.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 21.09.2015 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2012,
  2. neuer Sachbescheid Einkommensteuer 2012 und
  3. Anspruchszinsen 2012,
- zu Recht:

I. 1. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der Bescheid ersatzlos aufgehoben.

I. 2. Die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2012 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

I. 3. Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang:**

Mit Bescheid vom 31. März 2014 wurde die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin, einer Journalistin, mit -1.948 Euro festgesetzt. Es folgte die Anerkennung von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte iHv 3.722,81 Euro und von sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag iHv 336,00 Euro.

Im Jahr 2015 erfolgte eine nachprüfende Kontrolle der Abgabenerklärungen 2012 und 2013 durch die belangte Behörde. Die Beschwerdeführerin wurde aufgefordert, hinsichtlich des beantragten Berufsgruppenpauschales eine Bestätigung des Arbeitgebers vorzulegen,

woraus ihre ausgeübte Tätigkeit, der Umstand, dass die Tätigkeit ausschließlich ausgeübt werde, der Zeitraum der Tätigkeit und allfällige Unterbrechungen und etwaige Kostenersatzes ersichtlich seien.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2015 legte die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin eine mit 31. Dezember 2012 datierte Bestätigung ihres Arbeitgebers vor, aus der hervorging, dass sie seit 2. Mai 2003 im Unternehmen als Redakteurin beschäftigt sei.

Im Rahmen eines Auskunftersuchens wurde die Arbeitgeberin ersucht, bekanntzugeben, ob und gegebenenfalls, für welche konkreten Aufwendungen, Kostenersatzes iSd § 26 EStG in den Jahren 2012 bis 2014 geleistet worden seien. Mit Schreiben vom 18. August 2015 bestätigte die Arbeitgeberin, dass die Beschwerdeführerin im Jahre 2012 eine monatliche Pauschale ("Kostenersatzes/Spesen und KM-Geld") iHv 1.000,00 Euro erhalten habe, während ihr in den Jahren 2013 und 2014 keine Kostenersatzes ausbezahlt worden seien, und legte Spesenabrechnungen der Beschwerdeführerin samt Belegen für das Jahr 2012 vor.

Am 4. September 2015 wurde die Beschwerdeführerin darüber informiert, dass die belangte Behörde beabsichtige, das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 auf Grund der vom Dienstgeber vorgelegten Unterlagen wiederaufzunehmen und die pauschalen Werbungskosten außer Ansatz zu lassen und ersuchte die Beschwerdeführerin um Stellungnahme. Diese teilte mit, dass die angeführten Kostenersatzes ebenso wie die in Anspruch genommene Pauschalierung in dem der Behörde mit 31. März 2014 übermittelten Schreiben in Erfüllung der Offenlegungsverpflichtung nach §§ 119, 133 BAO bereits dargelegt gewesen sei.

Im Rahmen eines weiteren Ergänzungersuchens wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, ihre Tätigkeiten und ihre Aufgabengebiete beim Zeitschriftenverlag genau zu präzisieren und auszuführen, in welchem zeitlichen Umfang diese ausgeübt worden seien. Im Antwortschreiben vom 15. November 2015 führte die Beschwerdeführerin zum Jahr 2012 aus, sie sei als vollbeschäftigte Journalistin tätig gewesen, und zwar als Chefredakteurin einer Zeitschrift, welche 10 Mal pro Jahr erscheine, sowie von einer Zeitschrift, welche damals 4 Mal im Jahr erschienen sei. Weiters habe ihre Tätigkeit redaktionelle Mitarbeit bei weiteren, verlagseigenen Magazinen, bei "extension lines" sowie bei diversen Kundenmagazinen umfasst.

Mit Bescheid vom 21. September 2015 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 wederaufgenommen, "weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Beweismittel neu hervorgekommen" seien. Im neuen Sachbescheid vom selben Tag wurde die Einkommensteuer nunmehr mit -396,00 Euro festgesetzt, was zu einer Abgabennachforderung iHv 1.552,00 Euro führte. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei unter Verweis auf die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Beweismittel erfolgt, weil diese im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit

dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiege, das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Im Sachbescheid lautete die Begründung wörtlich wie folgt:

*"Gemäß § 4 der Verordnung zu § 17 Abs. 4 EStG 1988 kürzen Kostenersätze iSv § 26 EStG 1981 jeweiligen Pauschbeträge. Die Inanspruchnahme der Pauschalierung wurde in der Erklärung beantragt, und in den Bescheid erklärungskonform übernommen. Die entsprechende Spalte 'Kostenersätze' wurde jedoch nicht ausgefüllt, die in der Verordnung normierte Kürzung um Kostenersätze wurde somit nicht vorgenommen. Die Abgabenbehörde hat den Dienstgeber, schriftlich aufgefordert darzulegen, für welche konkreten Aufwendungen ersetzt geleistet worden sind, bzw. in welcher Höhe, und um Vorlage der entsprechenden Belege ersucht. Im Einzelnen handelt es sich um Kosten für Bewirtungstaxirechnungen im betragsmäßigen Ausmaß von durchschnittlich ca. 150 €/Monat. Dafür wurden pauschal Kostenersätze von 1.000 €/Monat geleistet. Die Abgabenbehörde erkennt insofern ein neu hervorgekommene Sachverhaltselement, dass bei Kenntnis dieses Umstandes im laufenden Verfahren einem Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Mit weiterem Bescheid vom 21. September 2015 wurden Anspruchszinsen iHv 58,19 Euro festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 22. Oktober 2015 wurde beantragt, den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 ersatzlos aufzuheben, sodass die Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer 2012 und die Anspruchszinsen 2012 ebenso aufzuheben seien; die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung werde beantragt.

In der Sache führte die Beschwerdeführerin aus, die von der belangten Behörde geltend gemachte Tatsache sei nicht neu hervorgekommen bzw. im abgeschlossenen Verfahren sehr wohl geltend gemacht worden. Sowohl die in Anspruch genommenen Journalistenpauschale gemäß der Verordnung zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 (Schreiben zur Offenlegung vom 31. März 2014) als auch die erhaltenen Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 (enthalten in dem der Finanzbehörde übermittelten Lohnzettel L16) seien der Finanzbehörde im Rahmen der Veranlagung zur Kenntnis gebracht worden. Der Abgabenbehörde seien daher bereits im Rahmen der Veranlagung im Jahr 2013 alle Sachverhaltselemente und Beweise so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel diene nicht dazu, die Folgen einer unrichtigen rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes bzw. bereits vorgelegte Beweismittel zu beseitigen. Im Beschwerdefall sei daher keine Rechtsgrund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens über die Festsetzung

der Einkommensteuer für das Jahr 2012 gegeben. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen bzw. Beweismittel seien kein tauglicher Wiederaufnahmegrund.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 3. November 2015 wurde die Beschwerde gegen die drei Bescheide als unbegründet abgewiesen. Unter Hinweis auf die Rechtslage zu § 303 BAO wurde zur Frage des Neu-Hervorkommens erheblicher Tatsachelemente (Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988) ausgeführt, bei der Geltendmachung des Berufsgruppenpauschales sei im Erklärungsformular E1 (außer bei Vertretern) die Spalte "Kostenersätze" vorgesehen. Mittels dieser Spalte seien entsprechende Kostenersätze betragsmäßig bekanntzugeben. Die entsprechende Spalte sei in der elektronisch übermittelten Erklärung nicht ausgefüllt worden. Aus der in Papierform übermittelten Beilage sei die Inanspruchnahme der pauschalen Werbungskosten iHv 7,5 % der Bemessungsgrundlagen ersichtlich, jedoch seien keine entsprechenden Kostenersätze angeführt worden. Die Tatsache, dass solche nicht steuerbaren Kostenersätze bezogen worden seien, gehe weder aus der Abgabenerklärung noch aus deren Beilage vor. Die nach Rechtskraft des Bescheides im Vorhalteverfahren vorgelegte Bestätigung des Dienstgebers entspreche insofern nicht den Inhaltserfordernissen als keine Aussage hinsichtlich der Ausschließlichkeit der journalistischen Tätigkeit und Höhe allfälliger Kostenersätze getroffen worden sei. Von der Abgabenbehörde sei der Dienstgeber mit Schreiben vom 20. Juli 2015 aufgefordert worden, Art und Höhe allfälliger Kostenersätze bekanntzugeben. Dem Ersuchen sei am 18. August 2015 Folge geleistet worden. Erst aus den vorgelegten Spesenabrechnungen gehe hervor, dass pro Monat im Schnitt 100 bis 200 Euro an Bewirtung und Taxispesen angefallen seien, die pauschal mit 1.000 Euro pro Monat abgegolten worden seien. Die Abgabenbehörde erkenne in der Offenlegung dieser verfahrensrelevanten Umstände durch den Dienstgeber ein neu hervorgekommenes Sachverhaltselement. Objektiv unrichtige Angaben könnten im Ergebnis nicht zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil führen. Dem Einwand, der Sachverhalt sei im laufenden Verfahren insofern vollständig offengelegt worden, als die Kostenersätze aus den Angaben des Lohnzettels erkennbar gewesen wären, sei entgegenzuhalten, dass gegebenenfalls die Rechtswidrigkeit des Bescheides eine Berichtigung im Sinne von § 293 b BAO zugänglich wäre, da die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit trotz Aktenwidrigkeit ungeprüft in ihrem Bescheid übernommen habe. Mangels vollständiger Offenlegung des Sachverhaltes im laufenden Verfahren sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Im Vorlageantrag vom 15. Jänner 2016 wiederholte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen ihr Beschwerdevorbringen.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurde die Beschwerdeführerin ersucht, allfällige, das Streitjahr 2012 betreffende Offenlegungsschreiben vorzulegen und deren Einlangen bei der belangten Behörde zu belegen. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2019 übermittelte die Beschwerdeführerin ein Schreiben vom 31. März 2014 (mit Aufgabeschein in Kopie), welches eine Beilage zur Einkommensteuererklärung 2012 (E1) darstellte und

die Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit (Einnahmen, KZ 245 des Lohnzettels, Werbungskosten – Gewerkschaftsbeitrag sowie Journalistenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 iHv 7,5 %, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen) enthielt. Weiters verzichtete die Beschwerdeführerin ausdrücklich auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Auch die belangte Behörde übermittelte dem Bundesfinanzgericht dieses Schreiben und führte dazu aus, eine Offenlegung der erwähnten Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 ergebe sich daraus nicht.

Die Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde der belangten Behörde mitgeteilt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2012 als Journalistin unselbstständig beschäftigt. Sie reichte am 28. März 2014 ihre Ersterklärung für die Einkommensteuer 2012 per FinanzOnline ein. Die dazugehörige Beilage war im Datenkorb der Erklärung angegeben ("Sonstige Beilagen" - "Ja") und wurde der Abgabenbehörde am 31. März 2014 als Ergänzung der per 28. März 2014 elektronisch eingereichten Erklärung postalisch übermittelt. In der Beilage führte die Beschwerdeführerin zu ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit wie folgt aus: "Einnahmen lt. KZ 245 des Lohnzettels" in bestimmter Höhe. Als Werbungskosten führte sie u.a. das "Journalistenpauschale gem. § 17 EStG 7,5 % von 49.637,60" sohin "3.722,82" Euro aus, und gab weitere Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen an.

Bereits am 31. März 2014 erfolgte die erklärungskonforme Veranlagung der in Rede stehenden Einkommensteuer ohne weitere Ermittlungsschritte. Die beantragte Berufsgruppenpauschale für Journalisten wurde berücksichtigt.

Der Abgabenbehörde lag der Lohnzettel der Beschwerdeführerin für das Jahr 2012 im Zeitpunkt der Erstbescheiderlassung vollständig vor. Der Lohnzettel wies ausdrücklich vom Arbeitgeber gewährte Kostenersätze iSd § 26 EStG 1988 iHv 12.000 Euro aus.

Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung und/oder des Lohnzettels kamen bei der Abgabenbehörde vor Erlassung des Erstbescheides nicht auf. Erst im Zuge einer nachprüfenden Bescheidkontrolle kam es zu einer umfassenden Ermittlungstätigkeit durch die belangte Behörde. So erging am 13. April 2015 ein Ersuchen um Ergänzung betreffend das beantragte Berufsgruppenpauschale an die Beschwerdeführerin, welches durch Vorlage weiterer Unterlagen beantwortet wurde. Auf Grund einer konkreten Anfrage der Abgabenbehörde teilte der Arbeitsgeber der Beschwerdeführerin ausdrücklich mit, dass Kostenersätze iHv 1.000 Euro monatlich geleistet worden seien. Am 4. September 2015 erging ein weiteres Ersuchen um Ergänzung mit dem Vorhalt an die Beschwerdeführerin, dass beabsichtigt sei, das Verfahren für 2012 auf Grund der vom Dienstgeber vorgelegten Unterlagen wiederaufzunehmen und die pauschalen Werbungskosten außer Ansatz zu lassen.

Mit Bescheid vom 21. September 2015 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 sodann wederaufgenommen, "weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Beweismittel neu hervorgekommen" seien. Im neuen Sachbescheid vom selben Tag wurde die Einkommensteuer mit -396,00 Euro festgesetzt, was zu einer Abgabennachforderung iHv 1.552,00 Euro führte. Mit weiterem Bescheid vom 21. September 2015 wurden Anspruchszinsen iHv 58,19 Euro festgesetzt.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus den Akteninhalt, insbesondere aus dem daraus ersichtlichen Verfahrensablauf, der Abgabenerklärung für das Jahr 2012, der Beilage zur Abgabenerklärung, dem Lohnzettel der Beschwerdeführerin für das 2012 sowie den Bescheiden und wird gemäß § 161 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I.1. (Stattgabe)**

#### **3.1.1. Rechtslage und Judikatur**

##### **§ 115 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:**

- "(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.*
- (2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.*
- (3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.*
- (4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen."*

Mit § 115 BAO wird klargestellt, dass alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden Maßnahmen der Officialmaxime unterliegen. Demgemäß sind auch steuerentlastende Umstände sowie steuerliche Begünstigungen von diesem Grundsatz umfasst, es sei denn, es wären besondere Aufträge dafür vorgesehen.

Die Behörde ist zur Verwertung des ihr zugänglichen Aktenmaterials nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens verpflichtet (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0228). Die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 21.2.2007, 2005/17/0088; 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Sie verstößt schon deswegen nicht gegen den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115, weil bereits das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen, ebenso wie das Erschließen anderer Erkenntnisquellen, in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht geschieht (vgl. schon VwGH 14.11.1990, 86/13/0042, 0053).

Die Ermittlungspflicht wird grundsätzlich dort ihre Grenzen finden, wo ein vom Abgabepflichtigen behaupteter Sachverhalt nicht in Streit gezogen ist und für die Abgabenbehörde auch keine konkrete Veranlassung besteht, Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung zu hegen (VwGH 3.4.1984, 81/14/0143; siehe dazu weiters *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 115 Tz 7).

Die Abgabenbehörde trägt die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

**§ 119 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:**

*"(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.*

*(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben."*

Die Offenlegungspflicht nach § 119 BAO ist Teil und damit spezielle Ausprägung der allgemeinen Mitwirkungspflicht (lex specialis zu § 115 BAO). Damit ist die Grenze der Pflicht zur Offenlegung festgelegt. Sie kann nicht weiter reichen als die Mitwirkungspflicht. Die Offenlegungspflicht betrifft nur abgabenbedeutsame Umstände, dies sind nur Tatsachen und nicht auch rechtliche Beurteilungen.

Die Offenlegungspflicht besteht lediglich "nach Maßgabe der Abgabenvorschriften". Damit besteht eine Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung nur dann, wenn sie gesetzlich angeordnet ist (zB Abgabenerklärungen). Ansonsten besteht keine Pflicht, unaufgefordert abgabenrechtlich bedeutsame Umstände der Abgabenbehörde bekannt zu geben.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umstände bzw. Tatsachen zu verschaffen.

Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, dh. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus. So sind zum Beispiel diffizile Gestaltungen eines Vorganges, die unterschiedliche rechtliche Beurteilungen zulassen, bekanntzugeben (VwGH 15.12.1983, 82/15/0166).

Der Mitwirkungspflicht kommt die Partei durch Darlegung des Sachverhaltes und Anbieten von Beweisen nach. Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei sind die Notwendigkeit (Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung.

**§ 138 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:**

*"(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesem im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.*

*(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind."*

Abgabenerklärungen selbst geben noch keinen Beweis für ihre Richtigkeit: Sie sind vielmehr von der Behörde auf ihre Richtigkeit und ihre Vollständigkeit hin zu überprüfen (siehe schon VwGH 23.5.1986, 86/17/0100). Wann die Behörde Abgabenerklärungen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen hat, lässt sich aus den §§ 138 und 161 BAO entnehmen.

Kommt der Abgabepflichtige seiner Nachweispflicht nicht oder nicht in der gebotenen Weise nach, so ist die Behörde deswegen noch nicht frei jedweder weiteren Ermittlungstätigkeit.

Keine Verletzung von Abgabevorschriften liegt vor, wenn die Behörde Angaben des Abgabepflichtigen, deren Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit ihr nicht erkennbar ist, ohne weitere Erhebungen ihrer Entscheidung zu Grunde legt.

**§ 161 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:**

*"(1) Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).*

*(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.*



*(3) Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen."*

Die in § 161 BAO genannten abgabenbehördlichen Verpflichtungen bestehen vor dem bescheidmäßigen Abspruch über die Abgabenerklärung, somit vor der Veranlagung (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 161 Tz 11 mwN).

Gemäß **§ 303 BAO**, BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 14/2013, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach **§ 307 Abs. 1 BAO**, BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 20/2009, ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide anzuführen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 307 Tz 3 und VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Dies ergibt sich schon daraus, dass sich die Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Wiederaufnahmebescheides an den in der Begründung des bekämpften Bescheides bezeichneten Wiederaufnahmegründen zu orientieren hat und sich nicht auf neue Wiederaufnahmegründe stützen darf.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im 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. VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; 29.9.2004, 2001/13/0135; 22.11.2006, 2003/15/0141).

Eine nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts alleine rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden nicht (vgl. *Stoll*, BAO, S 727 und die dort angeführte Judikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen und bezieht sich damit auf den behördlichen Wissensstand im jeweiligen Veranlagungsjahr aufgrund der Abgabenerklärungen und Beilagen des betreffenden Jahres iVm dem übrigen Akteninhalt. Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

### **3.1.2. Erwägungen**

Die dargestellte Rechtslage und Judikatur lässt sich auf den Beschwerdefall, in dem zunächst strittig ist, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2012 zu Recht erfolgte, wie folgt übertragen:

Die Beschwerdeführerin reichte ihre Ersterklärung für die Einkommensteuer 2012 per FinanzOnline am 28. März 2014 ein. Die dazugehörige Beilage war im Datenkorb der Erklärung angegeben und wurde der Abgabenbehörde am 31. März 2014 als Ergänzung der per 28. März 2014 elektronisch eingereichten Erklärung postalisch übermittelt. Dass in der Einkommensteuererklärung eine Beilage angekündigt wurde, dürfte von der Abgabenbehörde übersehen worden sein, da bereits am 31. März 2014 die erklärungskonforme Veranlagung der in Rede stehenden Einkommensteuer ohne weitere Ermittlungsschritte erfolgte und die beantragte Berufsgruppenpauschale für Journalisten berücksichtigt. Zur Veranlagung der Beschwerdeführerin bedurfte es des Vorliegens ihres Lohnzettels für das Jahr 2012. Dieser lag der Abgabenbehörde vollständig vor und wies - wie festgestellt - vom Arbeitgeber gewährte Kostenersätze iSd § 26 EStG 1988 iHv 12.000 Euro aus. Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung und/oder des Lohnzettels kamen der Abgabenbehörde dabei nicht.

Erst im Zuge einer nachprüfenden Bescheidkontrolle kam es zu einer umfassenden Ermittlungstätigkeit durch die belangte Behörde, die mehrere Ergänzungsvorhalte an die Beschwerdeführerin sowie ein Auskunftersuchen an ihren Arbeitgeber umfasste. Auf Grund einer konkreten Anfrage im Auskunftersuchen teilte der Arbeitgeber der Beschwerdeführerin ausdrücklich mit, dass Kostenersätze iHv 1.000 Euro monatlich geleistet worden seien. Dies veranlasste die Abgabenbehörde schließlich zur Wiederaufnahme des Verfahrens, während die Beschwerdeführerin im gesamten Beschwerdeverfahren die Ansicht vertreten hat, der ihr obliegenden Offenlegungspflicht nachgekommen zu sein.

Wie bereits einleitend ausgeführt, verpflichten die §§ 115 und 161 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde zur Prüfung der bei ihr eingelangten Erklärungen. Ein Ermessen kommt ihr dabei nach dem Wortlaut keines zu (argumentum: "Die Abgabenbehörden *haben* die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung

der Abgaben wesentlich sind."). Abgabenerklärungen selbst geben somit noch keinen Beweis für ihre Richtigkeit. Sie sind vielmehr von der Behörde auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin zu überprüfen (VwGH 23.5.1986, 86/17/0100). Die systematische Stellung des § 161 BAO in der Bundesabgabenordnung im Vorfeld der Abgabenfestsetzung verdeutlicht, dass durch diese Anordnung unnötige Eingriffe in die Rechtskraft von Bescheiden vermieden werden sollen (zur als rechtswidrig erachteten Verwaltungspraxis der "Nachbescheidkontrolle" siehe *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 161 Tz 14 ff. sowie *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017, 181 f.).

Es liegt keine Verletzung von Verfahrensvorschriften vor, wenn die Behörde Angaben des Abgabepflichtigen, deren Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit ihr nicht erkennbar ist, ohne weitere Erhebungen ihrer Entscheidung zugrunde legt (VwGH 20.9.1995, 94/13/0174). Hat die Behörde somit keine Zweifel an der Vollständigkeit und Richtigkeit von Abgaben und Erklärungen eines Steuerpflichtigen, so darf sie sie der Besteuerung zugrunde legen (VwGH 14.11.1990, 86/13/0042). Daraus folgt aber, dass die Abgabenbehörde den Angaben eines Steuerpflichtigen nur dann und insoweit Glauben schenken darf, als nicht greifbare Umstände vorliegen, die eine weitere Ermittlungspflicht nach sich ziehen. Damit verletzt die Behörde ihre Aufklärungspflicht dann, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel außer Acht lässt und offenkundige Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen mussten (*Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO, § 119 Tz 25 ff. mwN).

Es kann daher nur im Einzelfall nach der für die Behörde bei ihrer Prüfung erkennbaren Gesamtsituation beurteilt werden, wann die Behörde die Abgabenerklärungen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüfen muss (siehe dazu auch *Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO, § 138).

Es ist zutreffend, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Einkommensteuererklärung lediglich das Berufsgruppenpauschale für Journalisten ausgewählt hat, in der Spalte "Kostenersätze" aber nichts ausgefüllt hat. Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 waren aber in ihrem - den Abgabenbehörden seitens ihres Arbeitgebers übermittelten - Lohnzettel für das Jahr 2012 sehr wohl ausgewiesen. Dieser Umstand hätte daher die belangte Abgabenbehörde schon vor Erlassung des Erstbescheides zu weiteren Ermittlungen veranlassen müssen. Hätte die Abgabenbehörde auf Grund der Beilage zur Steuererklärung 2012 und der Angaben in der Steuererklärung inhaltliche Mängel erkannt, so wäre sie – nach den obigen Ausführungen – verpflichtet gewesen, die Partei aufzuklären, entsprechende Mitteilungen zu machen oder zur Darlegung der näheren Umstände aufzufordern (VwGH 8.2.1989, 85/13 und VwGH 27.6.1991, 90/16/96).

Die Inanspruchnahme eines Vorhalteverfahrens als Mittel der behördlichen Ermittlungen vor Erlassung des Erstbescheides wäre der Behörde im Rahmen ihrer technischen Möglichkeiten und unter Beachtung des gebotenen Einsatzes der vorhandenen Ressourcen im Verhältnis zu ihrer Gesamtaufgabe zumutbar gewesen (vgl. VwGH 27.2.2002, 97/13/0201). Eine nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung oder

Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden im Wege einer "Nachbescheidkontrolle" jedenfalls nicht, mag sie noch so sehr "praxisgerecht(er)" wirken (vgl. dazu die Ausführungen in *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017, 181 f. sowie in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, § 161, 457 f.).

Ein Hervorkommen neuer Tatsachen iS eines Wiederaufnahmegrundes des § 303 BAO stellen die durch den Arbeitgeber bekannt gegebenen Kostenersätze somit nicht dar, waren sie doch schon im Lohnzettel enthalten. Für die Abgabenbehörde wäre - wie sie letztlich in der Beschwerdeentscheidung selbst einräumt - statt der Verfügung der Wiederaufnahme vielmehr gegebenenfalls eine Vorgangsweise iSd § 299 BAO oder § 293b BAO in Betracht gekommen.

Im Ergebnis ist der Beschwerde daher stattzugeben und der Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2012 ersatzlos aufzuheben.

### **3.2. Zu Spruchpunkt I.2. (Gegenstandsloserklärung - Einkommensteuerbescheid 2012)**

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung scheidet somit der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 21.12.2012, 2010/17/0122; 15.11.2005, 2004/14/0108), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (zB VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, 2009/15/0170).

Da der Beschwerde insoweit entsprochen wurde, als der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid aufgehoben wurde, ist die gegen den Sachbescheid gerichtete Beschwerde als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs. 2 iVm § 278 BAO).

### **3.3. Zu Spruchpunkt I.3. (Abweisung - Anspruchszinsenbescheid 2012)**

**§ 205 BAO, BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 12/2013, lautet:**

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

*Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus*

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,*
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,*
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.*

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

*(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.*

*(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.*

*(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.*

*(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen ."*

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben.

Der Bestreitung der Anspruchszinsen mit der vorliegenden Beschwerde erfolgt lediglich aus dem Umstand, dass auch der den Anspruchszinsen zugrunde liegende Einkommensteuerbescheid angefochten wurde. Anspruchszinsenbescheide sind aber an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Sie setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides (gegenständlich des Einkommensteuerbescheides 2012) – wohl aber einen solchen Bescheid an sich – voraus. Wird der Stammabgabenbescheid nachträglich abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit der Erlassung eines neuen Anspruchszinsenbescheides Rechnung getragen. Es hat daher von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen – wirkungslos gewordenen – Zinsenbescheides zu erfolgen hat (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316; Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 205 Tz 34 ff.).

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid für das Jahr 2012 wird daher als unbegründet abgewiesen.

### **3.4. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)**

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis und einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, da das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes im Einzelfall anhand des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes zu beurteilen war und sich die rechtliche Beurteilung der strittigen (Un)Zulässigkeit der Wiederaufnahme aus der unter 3.1. zitierten, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt und insofern keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Wien, am 14. Februar 2019