



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der AB, geb. X, Adresse, vom 7. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 16. April 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 sowie betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2005 entschieden:

1) Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuererklärung 2005 der Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) langte am 28. April 2006 beim zuständigen Finanzamt ein. Die Anzahl der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen bezifferte die Bw. mit "2" und fügte "ab 1.8. nur PVA (bin seit 1.8. in Pension)" hinzu. Ferner erklärte sie durch Ankreuzen des dafür vorgesehenen Feldes, im betreffenden Jahr Krankengeld bezogen zu haben.

Der Einkommensteuerbescheid erging am 4. Juli 2006 unter Zugrundelegung einer bezugsauszahlenden Stelle, sodass im Bescheid lediglich der durch die Pensionsversicherungsanstalt (PVA) übermittelte Lohnzettel und der Krankengeldbezug Berücksichtigung fanden. Im Übrigen erfolgte die Veranlagung antragsgemäß.

Am 16. April 2007 verfügte die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil *"von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."*

In dem mit gleichem Datum erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid 2005 änderte das Finanzamt die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen auf "2" und berücksichtigte neben den Pensionseinkünften und dem Krankengeld Bezüge der Fa. D AG.

Ebenfalls am 16. April 2007 erging ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 in Höhe von 65,47 €.

Mit Eingabe vom 7. Mai 2007 berief die Bw. gegen den Bescheid, mit dem das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 wiederaufgenommen worden war, sowie gegen den Bescheid, mit dem für den Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 16. April 2007 Anspruchszinsen in Höhe von 65,47 € festgesetzt worden waren. Sie habe in der Einkommensteuererklärung 2005 unter Punkt "bezugs-, pensionsauszahlende Stellen im Jahr 2005" die Anzahl "2" angegeben und handschriftlich ergänzt, dass sie ab 1. August nur noch von der PVA ein Einkommen beziehe, da sie seit 1. August 2005 in Pension sei. Mit dem Wiederaufnahmebescheid sei ihr eine Nachforderung von 2.554,58 € vorgeschrieben worden. Darüber hinaus habe sie einen Bescheid über die Vorschreibung von Anspruchszinsen in Höhe von 65,47 € erhalten.

Zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides wandte die Bw. unter Hinweis auf VwGH 30.9.1987, 87/13/0006, ein, dass es Aufgabe der Abgabenbehörde sei, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien. Die Wiederaufnahme sei dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 2.4.1990, 89/15/0005). Durch ihre vollständigen und richtigen Angaben in der Einkommensteuererklärung 2005 sei der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon im damaligen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen

hätte können. Dem Bescheid sei auch nicht zu entnehmen, welche Tatsachen oder Beweismittel konkret zur Verfahrenswiederaufnahme geführt hätten. Die zitierte Begründung sei weder ausreichend, noch enthalte sie eine Begründung der Ermessensübung. Aus dem Bescheid sei insbesondere nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme verfügt habe. Der strittige Bescheid enthalte bloß einen standardisierten Textbaustein, woraus keinesfalls ableitbar sei, worauf sich die Wiederaufnahme konkret beziehe. Insbesondere aus den Formulierungen "*einem ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen)*" und "*berichtigter oder neuer Lohnzettel*" sei für die Bw. nicht ersichtlich, welcher Grund tatsächlich zur Wiederaufnahme des Verfahrens geführt habe. Da aus dem angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar sei, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme stütze, sei die Wiederaufnahme in Wahrheit ohne Begründung erfolgt. Weiters liege die Wiederaufnahme im Ermessen der Behörde und sei die Ermessensübung ebenfalls entsprechend zu begründen. Da der bekämpfte Bescheid diesen Anforderungen nicht entspreche, sei der Berufung stattzugeben und der Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme verfügt worden sei, aufzuheben. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides sei der Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen ebenfalls aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2005:

Aus dem vorgelegten Einkommensteuerakt und den in der elektronischen Datenbank enthaltenen Lohnzetteln ergibt sich, dass dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erstveranlagung (4. Juli 2006) Lohnzettel der PVA und der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse zur Verfügung standen.

Die Fa. D AG übermittelte am 17. August 2005 einen Lohnzettel, der am 19. August 2005 in die Lohnzetteldatenbank aufgenommen wurde.

Am 3. November 2005 wurde ein neuer, eine Abfertigungszahlung enthaltender Lohnzettel der Fa. D AG in die Lohnzetteldatenbank eingespielt und dadurch der bisherige Lohnzettel storniert (vgl. die undatierten Aktenvermerke, Bl. 36 und 39 des Einkommensteueraktes 2005).

Dieser elektronisch übermittelte Lohnzettel wurde jedoch bereits am 3. November 2005 ebenfalls storniert.

Punkt 1.5 "Stornolohnzettel" des Erlasses des BMF GZ. BMF-010211/0006-IV/2/2004 vom 15. Dezember 2004 lautet: *"Bei den Lohnzetteln ab dem Veranlagungsjahr 2002 wird angezeigt, wann und von wem ein Lohnzettel storniert wurde. Ist der Name nicht ausgefüllt, wurde er durch die EDV storniert."*

Da das Feld "storniert von" keinen Eintrag aufweist, ist davon auszugehen, dass die Stornierung durch die EDV ausgelöst wurde. Die Gründe für diese Stornierung sind nicht bekannt.

Mangels Vorhandenseins eines "aktiven" Lohnzettels der Fa. D AG blieben deren Lohnzahlungen bei der Einkommensteuerveranlagung 2005 unberücksichtigt.

Entgegen der Erklärung der Bw., "2" bezugsauszahlende Stellen zu haben, wurde die Arbeitnehmerveranlagung auf Grund der zu diesem Zeitpunkt gespeicherten Meldungen – nämlich der PVA und des Krankengeldbezuges – durchgeführt.

Dies geschah offenbar in der Annahme (vgl. den undatierten Aktenvermerk, Bl. 42 des Einkommensteueraktes 2005, wonach Abgabepflichtige Bezüge des AMS oder der Krankenkasse oftmals zu Unrecht als zusätzliche "bezugsauszahlende Stelle" anführen), dass der Bw. bei ihrer Angabe zur Anzahl der "bezugsauszahlenden Stellen" ein Fehler unterlaufen sei.

Mit Eingabe vom 10. April 2007 teilte die Bw. dem Finanzamt in Reaktion auf die Zusendung einer Einkommensteuererklärung für 2006 mit, seit 1. August 2005 in Pension zu sein und nur mehr ein Einkommen zu haben.

Dieses Schreiben nahm die Abgabenbehörde zum Anlass, eine Sozialversicherungsabfrage zu tätigen, der zufolge die Bw. bis 31. Juli 2005 bei der Fa. D AG angestellt war und ab 1. August 2005 eine Alterspension bezog. Der – offenbar durch die EDVA – am 3. November 2005 stornierte Lohnzettel wurde am 13. April 2007 "aktiv" gesetzt und konnte somit, nach Verfügung der bekämpften Wiederaufnahme, im neuen Sachbescheid berücksichtigt werden.

Die maßgeblichen Bestimmungen des § 303 BAO lauten:

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

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

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

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

(...)

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

Tatsachen im oa. Sinne sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 303 E 177).

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.

Ein Lohnzettel ist demnach als Beweismittel im Abgabenverfahren zu qualifizieren.

Ein nach Rechtskraft erstelltes Beweismittel ist kein "neu hervorgekommenes" Beweismittel. Stützt es sich aber auf Tatsachen, die "neu hervorgekommen" sind, so kommen diese Tatsachen als Wiederaufnahmegründe in Betracht (Ritz, BAO³, § 303 Tz 11).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Später entstandene Umstände sind dagegen keine Wiederaufnahmegründe. Nach herrschender Ansicht ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, aaO, Tz 13 f).

Soll eine Wiederaufnahme zulässig sein, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatsachen zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5.4.1989, 88/13/0052).

Im vorliegenden Fall konnte dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid entnommen werden, dass das Finanzamt bei Verfügung der Wiederaufnahme vom Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel ausging.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ua. jeder Bescheid, der von Amts wegen erlassen wird, eine Begründung zu enthalten, die den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar macht. Dies gilt daher auch für eine Wiederaufnahme verfügende Bescheide.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben (dies insbesondere deshalb, weil die Berufungsbehörde sich auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen darf), sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Weiters hat die Begründung, da die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen der Behörde liegt, die der Ermessensübung zu Grunde liegenden Überlegungen zu enthalten (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Begründungsmängel des erstinstanzlichen Verfahrens im Rechtsmittelverfahren saniert werden.

Eine allfällige Ergänzung der Begründung im Zuge des Berufungsverfahrens konnte aber aus nachfolgenden Überlegungen auf sich beruhen:

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist gestattet, einen mangelhaften (Wiederaufnahme)Bescheid erster Instanz zu ergänzen bzw. richtig zu stellen; sie ist aber nicht berechtigt, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen – ihrer Meinung nach zutreffenden – zu ersetzen.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den bekämpften Wiederaufnahmebescheid ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte, andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht. Die Berufungsbehörde darf somit die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Gegenständlich befand sich zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 am 4. Juli 2006 kein aktueller Lohnzettel der Fa. D AG in der Lohnzetteldatenbank, sodass der Einkommensteuerbescheid – ungeachtet der Angaben der Bw. – unter Zugrundelegung der zu diesem Zeitpunkt in der Lohnzetteldatenbank enthaltenen Meldungen, nämlich des Lohnzettels der PVA und des Krankengeldbezuges, erging.

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen oder Beweismittel im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Neu erhobene Tatsachen stehen selbst dann einer Wiederaufnahme nicht entgegen, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen, die Behörde diese Möglichkeiten aber verschuldetermaßen nicht genutzt hat und sie wegen des Unterlassens entsprechender Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft (Stoll, BAO, 2934).

Im Einkommensteuerakt wurde ausreichend nachvollziehbar dokumentiert, dass die abgabenfestsetzende Stelle erst nach der erwähnten Eingabe der Bw. vom 10. April 2007 – und somit nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides – Erhebungen (Sozialversicherungsabfrage vom 13. April 2007, Überprüfung der "historischen" Lohnzettelmeldungen) tätigte und feststellte, dass die durch die EDVA am 3. November 2005 ohne nachvollziehbaren Grund vorgenommene Stornierung des Lohnzettels der Fa. D AG zu Unrecht erfolgt war, weil der Bw. entsprechende Bezüge zugeflossen waren und die auf diesem Lohnzettel bekannt gegebenen Daten im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung zu erfassen gewesen wären.

Die Berufungsbehörde hatte, wie oa, eine Prüfung dahin gehend anzustellen, ob das Finanzamt aus den von ihm angeführten Gründen, dass nämlich von einem Arbeitgeber bzw. einer pensionsauszahlenden Stelle ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei, eine rechtswirksame Wiederaufnahme verfügen konnte.

Der dargestellte Sachverhalt lässt erkennen, dass nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides weder ein berechtigter noch ein neuer Lohnzettel durch den Arbeitgeber bzw. die pensionsauszahlende Stelle übermittelt worden sind, sondern das Finanzamt durch nachträgliche Ermittlungen feststellte, dass der Bw. im Kalenderjahr 2005 Bezüge von der Fa. D AG zugeflossen waren und daher die in der Lohnzetteldatenbank bereits vorhandenen Meldungen (zwei "historische" Lohnzettel der Fa. D AG) nicht den wahren Gegebenheiten entsprachen.

Der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund lag somit nicht vor, sodass der angefochtene Wiederaufnahmebescheid aufzuheben war.

Mit Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet, dass der neue Sachbescheid vom 16. April 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der vor der Wiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. Juli 2006 wieder auflebt.

Es liegt nun am Finanzamt, ob es die nachträglich hervorgekommene Tatsache, dass ein Lohnzettel der Fa. D AG zu Unrecht als "historische Meldung" anstatt "aktive Meldung" in der Lohnzetteldatenbank eingespielt war, als Wiederaufnahmegrund aufgreift und zu einer neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht.

2) Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind 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, 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,

(...)

Nach dem Normzweck des § 205 BAO sollen Anspruchszinsen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben.

Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 205 BAO, RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff).

Ein Zinsenbescheid setzt nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides (zB des Einkommensteuerbescheides) – wohl aber einen solchen Bescheid – voraus und ist daher nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid, weshalb keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt (Ritz, BAO³, § 205 Tz 35; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 0332).

Ausgehend von der dargestellten Rechtslage war die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen daher als unbegründet abzuweisen. Dem Wegfall des Stammabgabenbescheides (Einkommensteuerbescheid 2005 vom 16. April 2007) wird dadurch Rechnung getragen werden, dass von Amts wegen ein neuer (Gutschrifts)Zinsenbescheid erlassen werden wird.

Linz, am 16. August 2011