

GZ. RV/0853-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 1. Oktober 2003 über die Berufung des Dr. W. H. gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch Dr. Stadler-Ruzicka, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 26. September 2000 nach in Linz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1996 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 4. Februar 1997 brachte der Berufungswerber die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1996 ein. In der Erklärung führte er folgende Dienstverhältnisse an:

Dienstverhältnis von bis	Arbeitgeber
1. Jänner 1996 bis 29. Februar 1996	Oberlandesgericht Linz
2. Mai 1996 bis 30. August 1996	Dr. Franz H.
1. September 1996 bis 31. Dezember 1996	L. GmbH

Weiters gab der Berufungswerber an, dass er außer den oben angeführten Bezügen im Veranlagungsjahr keine Einkünfte bezogen hat. Als Sonderausgabe machte er eine Selbstversicherung gem. § 16 ASVG bei der OÖ. Gebietskrankenkasse in Höhe von insgesamt 448,80 S geltend. Weiters macht er 1.356,00 S als Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen- und Religionsgemeinschaften geltend.

Mit Bescheid vom 14. April 1997 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1996 fest. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab eine Gutschrift in der Höhe von 16.783,00 S. Bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wurden folgende übermittelte Lohnzettel berücksichtigt:

Arbeitgeber	Beschäftigungszeitraum	Steuerpflichtige Bezüge
Bundesdienst	1.1. bis 29.2.1996	24.216,00 S
L. GmbH	1.11. bis 31.12.1996	46.531,00 S
L. Handels-GmbH	1.9. bis 31.10.1996	49.893,00 S

Mit Bescheid vom 18. Juli 1997 wurde das Verfahren betreffend den Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 14. April 1997 gem. § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) wieder aufgenommen. Als Begründung hat das Finanzamt angeführt, dass das Verfahren wieder aufzunehmen war, weil von einen der Arbeitgeber ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde oder sich eine Änderung bei den progressionswirksamen Transferleistungen ergeben hat.

Gleichzeitig hat das Finanzamt mit 18. Juli 1997 einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 erlassen. Darin wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1996 mit einer

Gutschrift von 2.367,00 S festgesetzt. Auf Grund dieser Festsetzung hat sich eine Nachforderung in Höhe von 14.416,00 S ergeben. Als bezugsauszahlende Stellen wurden im Einkommensteuerbescheid folgende angeführt:

Arbeitgeber	Beschäftigungszeitraum	Steuerpflichtige Bezüge
Bundesdienst	1.1. bis 29.2.1996	24.216,00 S
Dr. Günter H. & Mitges.	1.1. bis 31.12.1996	90.623,00 S
L. GmbH	1.11. bis 31.12.1996	46.531,00 S
L. Handels-GmbH	1.9. bis 31.10.1996	49.893,00 S

Der Berufungswerber hat gegen den Einkommensteuerbescheid für 1996 eine Berufung eingebbracht. Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 1997 den Einkommensteuerbescheid vom 18. Juli 1997 aufgehoben. Weiters hat das Finanzamt mit Bescheid vom 26. August 1997 einen Berichtigungsbescheid gem. § 293 BAO zum Bescheid vom 14. April 1997 erlassen. Dieser Bescheid war inhaltsgleich mit dem inzwischen mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 1997 aufgehobenen Einkommensteuerbescheid vom 18. Juli 1997.

Auch gegen diesen Berichtigungsbescheid hat der Berufungswerber eine Berufung eingebbracht. Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 1997 abgewiesen. Der Berufungswerber stellte einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 13. April 1999 wurde der Berufung stattgegeben und der angefochtene Berichtigungsbescheid aufgehoben.

Am 30. April 1999 hat der Berufungswerber beim Finanzamt persönlich vorgesprochen und Akteneinsicht verlangt. Die Akteneinsicht wurde teilweise gewährt. Verweigert wurde die Akteneinsicht bzw. Ablichtungen von Schreiben der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich sowie Erledigungsentwürfe. Es wurde die Verlängerung der Rechtsmittelfrist im Zusammenhang mit allen nicht rechtskräftigen Bescheiden beantragt.

Dem Begehr um Akteneinsicht wurde laut Aktenvermerk vom 20. Mai 1999 durch Übersendung von Ablichtungen sämtlicher gewünschter Unterlagen nachgekommen.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 20. Mai 1999 bezüglich der Eingabe (persönlichen Vorsprache) vom 30. April 1999 betreffend Verlängerung der Rechtsmittelfrist einen Mängelbehebungsauftrag erlassen. Darin weist das Finanzamt auf das Fehler der genauen

Bezeichnung der Bescheide für die die Rechtsmittelverlängerung begehrt wird hin. Dem Berufungswerber wurde aufgetragen, die angeführten Mängel bis zum 14. Juni 1999 zu beheben. Mit dem Anbringen vom 14. Juni 1999 hat der Berufungswerber folgende Bescheide benannt:

- 2. Berufungsvorentscheidung vom 13. April 1999
- Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 19. April 1999
- Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 19. April 1999

Mit dem Anbringen vom 21. Juli 1999 stellte der Berufungswerber einen Vorlageantrag hinsichtlich der am 13. April 1999 erlassenen zweiten Berufungsvorentscheidung. Mit Zurückweisungsbescheid vom 12. August 1999 wurde der Vorlageantrag vom 21. Juli 1999 zurückgewiesen. Mit Schreiben vom 13. September 1999 beantragte der Berufungswerber die Erlassung einer Begründung zur zweiten Berufungsvorentscheidung vom 13. April 1999. Dazu führte das Finanzamt im Schreiben vom 24. März 2000 aus, gem. § 93 Abs 3 lit a BAO hat dem Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Da dem Antrag des Berufungswerbers vom 10. November 1997 voll entsprochen worden ist hätte eine Begründung entfallen können. Mit Schreiben vom 13. September 1999 hat der Berufungswerber eine Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 12. August 1999 eingebracht.

Mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 9. Oktober 2000, GZ. RV1157/1-10/2000, wurde der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 12. August 1999, mit dem der Antrag vom 21. Juli 1999 auf Entscheidung über die Berufung vom 10. September 1997 gegen den Berichtigungsbescheid gem. § 293 BAO vom 26. August 1997 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz als verspätet zurückgewiesen wurde, stattgegeben und der Zurückweisungsbescheid aufgehoben. Weiters hat die Finanzlandesdirektion der Berufung gegen den Bescheid vom 26. August 1997, mit dem der Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 24. April 1997 gem. § 293 BAO berichtigt wurde, stattgegeben und der Berichtigungsbescheid wurde aufgehoben.

Das Finanzamt verfügte mit Bescheid vom 26. September 2000 die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1996 vom 14. April 1997. In der gesondert ergangenen Begründung führte das Finanzamt nach dem Hinweis auf die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO aus:
Im gegenständlichen Fall wäre zwar dem Finanzamt auf Grund der Erklärung zur

Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung bekannt gewesen, dass der Berufungswerber bei der Rechtsanwaltskanzlei Dr. H. beschäftigt war. Nicht bekannt wäre dem Finanzamt hingegen im Zeitpunkt des Ergehens des Erstbescheides vom 14. April 1997 die Höhe der aus dieser Beschäftigung erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gewesen. Die entsprechenden Lohnzettel seien erst am 7. Juli 1997 überspielt worden, womit das Finanzamt Kenntnis von Tatsachen erhalten hätte, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Für das Hervorkommen einer neuer Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO sei maßgebend, ob der Abgabenbehörde in den wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufzunehmenden Verfahren zu erlassenden Entscheidung hätte gelangen können (VwGH vom 25.11.1997, 93/14/0180). Unstrittig sei, dass erst nach Erlassung des betreffenden erstinstanzlichen Bescheides der Lohnzettel, betreffend der Firma Dr. H. dem Finanzamt überspielt wurde. Die Höhe des Bezuges wäre somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt gewesen. Die Verfügung der amtsweigigen Wiederaufnahme liege im Ermessen (z.B. VwGH 18.1.1994, 90/14/0124). Im § 20 BAO komme der Begriff Billigkeit und Zweckmäßigkeit vor. Die Billigkeit einer Entscheidung beurteile sich nach der Lage des Pflichtigen, nach seinem Verhalten und seiner hierin zum Ausdruck kommenden inneren Einstellung zu Gesetz und Recht. Der Begriff Zweckmäßigkeit stelle auf die öffentlichen Interessen ab. Die gegenständliche Entscheidung, das Verfahren wieder aufzunehmen, sei nach den Umständen angemessen und es dürfe hierbei nicht unberücksichtigt bleiben, dass es dem Abgabepflichtigen bekannt sein habe müssen, dass auch die (dem Grunde nach offen gelegten) Einkünfte von der Firma H., welche im Erstbescheid vom 14. April 1997 nicht Berücksichtigung fanden, zur Ermittlung des Einkommens 1996 herangezogen werden müssen (dies ergebe sich auch aus der Seite 3 des Einkommensteuerbescheides vom 14. April 1997, wo die enthaltenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach Arbeitgebern aufgelistet sind). Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit werde somit der Vorrang vor dem aus der Rechtskraft erfließenden Prinzip der Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit eingeräumt. Im Hinblick auf die im Interesse der Allgemeinheit liegenden gleichmäßige Besteuerung werde die Wiederaufnahme verfügt. Der Begründung wurde eine Lohnzettelauskunft beigelegt, wonach die Lohnzetteldaten am 7. Juni 1997 im Wege eines automatisierten Verfahrens dem Finanzamt übermittelt wurden. Gegen die Verfügung der Wiederaufnahme hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides vom 14. April 1997 und gegen den Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 26. September 2000

brachte der Berufungswerber die gegenständliche Berufung vom 25. Oktober 2000 ein. Der Berufungswerber beantragte, die Berufungsbehörde möge den Wiederaufnahmebescheid aufheben, in eventu möge der Einkommensteuerbescheid iSd Berufung abgeändert werden. Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde beantragt. Zuerst schilderte der Berufungswerber den Sachverhalt. Weiters hat er angeführt, das Finanzamt hätte bereits am 18. Juli 1997 die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 1996 durchgeführt. Als Begründung sei angeführt worden, dass von einem der Arbeitgeber ein "berichtigter oder neuer Lohnzettel" übermittelt wurde. Dieser Wiederaufnahmebescheid wurde auf Grund seiner Berufung vom 13. August 1997 mit Bescheid vom 22. August 1997 ohne eine Begründung zu enthalten, aufgehoben. Zu untersuchen sei, was das Finanzamt mit "berichtigter oder neuer Lohnzettel" gemeint hat. Eine Übermittlung eines "berichtigten" Lohnzettels liege zweifellos dann vor, wenn der Arbeitgeber bereits einen Lohnzettel übermittelt hatte und auf Grund irgendwelcher Umstände der Inhalt des Lohnzettels vom Arbeitgeber abgeändert wurde, und dieser abgeänderte Lohnzettel dem Finanzamt übersandt wird. Im Gegenteil dazu hätte der Arbeitgeber bei Übermittlung eines "neuen" Lohnzettels bisher noch keinen Lohnzettel übersandt. Mit der Übermittlung eines neuen Lohnzettels teilt der Arbeitgeber dem Finanzamt erstmals die Bezüge eines Arbeitnehmers mit. Hat der Arbeitgeber dem Finanzamt bereits zuvor einen Lohnzettel übermittelt, so liegt ein Fall der Übermittlung eines "berichtigten" und nicht eines "neuen" Lohnzettels vor. Im vorliegenden Fall hätte der Arbeitgeber Firma H. offensichtlich den Lohnzettel für 1996 erst im Juli 1997, also erst nach dem am 14. April 1997 ausgefertigten Lohnsteuerbescheid 1996, dem Betriebsstättenfinanzamt übermittelt. Deswegen liege genau hier der Fall der Übermittlung eines neuen Lohnzettels vor. Da dies bereits in der Begründung für den ersten ausgefertigten Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 1996 angeführt wurde, liege eine bereits entschiedene Sache vor, welcher einer neuerliche Wiederaufnahme nicht zugänglich ist.

Unzutreffend sei auch die Ausführung des Finanzamtes hinsichtlich des geltend gemachten "neuen Wiederaufnahmegrundes". So werde ausgeführt, dass dem Finanzamt die Höhe der aus der Beschäftigung erzielten Einkünfte nicht bekannt war. Diese Begründung des Finanzamtes läuft letztendlich auf den Versuch hinaus den bereits in der Wiederaufnahme vom 18. Juli 1997 geltend gemachten Wiederaufnahmegrund der Übermittlung eines "neuen Lohnzettels" durch der Arbeitgeber noch einmal geltend zu machen, in dem ein und dieselbe Tatsache nur verbal anders dargestellt wird. Die Übermittlung eines "neuen" Lohnzettels schließt auch die "Höhe der Bezüge" ein.

Nicht die Unkenntnis der Höhe des Einkommens des Berufungswerbers führte zur Außerachtlassung seiner Bezüge durch das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 1996 vom 14. April 1997. Schließlich hätte das Finanzamt die Bezüge nicht in einer falschen Höhe, sondern überhaupt nicht berücksichtigt, obwohl er in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung unter bezugsauszahlende Stellen eindeutig seinen Arbeitgeber Firma H. angeführt hätte. Aus dem Akt und insbesondere aus dem Schreiben der Finanzlandesdirektion Linz vom 17. Februar 1999 an das Finanzamt Urfahr gehe eindeutig hervor, dass die Willensbildung des Finanzamtes nicht darauf gerichtet gewesen sei, seinen Arbeitgeber Firma H., der als bezugsauszahlende Stelle bekannt war, vorerst nicht zu berücksichtigen, und dies in einer Wiederaufnahme nachzuholen. Dies behauptete aber das Finanzamt, wenn in der Bescheidbegründung nun behauptet wird, dass dem Finanzamt bekannt gewesen wäre, dass der Berufungswerber von seinem Arbeitgeber Firma H. Bezüge erhalten hätte, aber gleichzeitig als "neu hervorgekommene Tatsache" die Höhe der Bezüge angeführt wird. Richtigerweise sei zuerst vom Finanzamt zu prüfen, ob er Bezüge erhalten habe. Aber alleine schon die Tatsache, dass er Bezüge erhalten hat, und zwar in welcher Höhe auch immer, hätte zur Berücksichtigung eines Einkommensteuerbescheid geführt. Grundsätzlich sei noch festgehalten, dass das Finanzamt zur korrekten Sachverhaltsermittlung verpflichtet ist.

Einzig und allein relevant sei daher die Tatsache, ob er von diesem Arbeitgeber Bezüge erhalten habe oder nicht. Diese Tatsache sei aber nicht hervorgekommen, weil er sie in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung angeführt habe, und daher das Finanzamt davon hätte wissen müssen. Wie aus der im Akt beiliegenden Gesprächsnote von einem Gespräch zwischen Mag. Z. (FLD Linz) und Frau H. (Finanzamt Urfahr, Arbeitnehmerveranlagung) eindeutig hervorgehe, wäre die Höhe seines Einkommens nicht das auslösende Problem, sondern dass bei der Bearbeitung alleine von den Angaben im Computer ausgegangen wurde. Auch werde darin festgehalten, dass eine Überprüfung anhand der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung möglich ist, diese aber nicht durchgeführt wurde. Diesbezüglich stelle sich schon die Frage, wieso die vollständige Ausfüllung der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung verlangt wird, wenn diese dann nur als Akteneinband verwendet wird.

Angemerkt wurde noch, dass das Finanzamt Urfahr in der selben Sache eine Bescheidberichtigung gem. § 293 BAO versuchte, und in der auf Grund seiner Berufung in der Berufungsvorentscheidung nachgelieferten Begründung behauptete, dass die Unrichtigkeit durch den "programmierten Ablauf des maschinellen Veranlagungsverfahrens tatsächlich eingetreten ist". Daraus sei auch ersichtlich, dass die Behauptung über das neu Hervorkommen der Höhe seiner Bezüge unzutreffend ist.

Mit dem Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen "Tatsachen und Beweismittel" werde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen. Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes alleine rechtfertigt somit die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht.

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 eines der Behörden bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung, gleichgültig durch welchen Umstand veranlasst, bei unveränderter Tatsachenlage, nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Somit sind neue Erkenntnisse der rechtlichen Beurteilung in Bezug auf Sachverhaltselemente, die im Erstverfahren bekannt waren, in Bezug auf Sachverhaltselemente die der Beurteilung, Würdigung oder Berücksichtigung, da mit dem Aufgreifen und Heranziehen ungehindert offen standen, nicht neu hervorgekommene Tatsachen.

Dies gelte speziell für den vom Finanzamt ausgeführten "neu hervorgekommenen" Grund hinsichtlich der Höhe der Bezüge. Das Finanzamt hätte, wie aus der Begründung der Wiederaufnahme hervorkomme, gewusst, dass der Berufungswerber Bezüge von einem Arbeitgeber Firma H. erhalten hat und trotzdem einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 erlassen. Der Abgabenbehörde wurde der Sachverhalt so vollständig offen gelegt, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion bereits von Anfang an zu einer anderen Entscheidung hätte kommen müssen. Dem Finanzamt Urfahr stand das Aufgreifen und Heranziehen der Bezüge auch in seiner Höhe nach ungehindert offen. Dass das Finanzamt die Bezüge des Arbeitgebers Firma H. als nicht relevant für die Bemessung der Einkommensteuer hielt, sei eine unzutreffende rechtliche Beurteilung, welche im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht geltend gemacht werden kann. Sollte man aber der Meinung sein, dass ein Verfahrensmangel vorliegt, der zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung geführt hat, so sei, wie oben ausgeführt, auch dieser einer Wiederaufnahme nicht zugänglich.

Unzutreffend seien auch die Ausführungen des Finanzamtes zur Zweckmäßigkeit und Billigkeit. So führe das Finanzamt aus, dass sich die Billigkeit einer Entscheidung nach der Lage des

Pflichtigen, nach seinem Verhalten und seiner hierin zum Ausdruck kommenden inneren Einstellung zu Gesetz und Recht beurteilt. Dazu führe das Finanzamt aus, dass nicht unberücksichtigt bleiben dürfe, dass dem Abgabepflichtigen bekannt habe sein müssen, dass auch die (dem Grunde nach offen gelegten) Einkünfte der Firma H., zur Ermittlung herangezogen hätten werden müssen. Abgesehen davon, dass der Berufungswerber die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes bisher nicht überprüft habe, weil er bisher davon ausgegangen sei, das Finanzamt das richtig rechne und auch die Veranlagungen gem. BAO abwickelt, und das er die auf Grund der Veranlagung rückgezahlten Beträge gutgläubig verbraucht hätte, sei doch ausdrücklich festzustellen, dass er seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 1996 korrekt und gem. Recht und Gesetz ausgefüllt habe. Zusätzlich kenne weder Recht noch Gesetz eine Verpflichtung des Abgabepflichtigen das Finanzamt auf seine Fehler aufmerksam zu machen, zumal in dieser Sache auch noch die Beschwer fehle. Ganz im Gegenteil stelle sich die Frage bei Einstellung zu Recht und Gesetz für das Finanzamt selbst. Schließlich würde in gegenständlicher Sache bereits mehrfach die Akteneinsicht verweigert, Anträge würden fast ein Jahr oder darüber einfach nicht behandelt oder würde zumindest seit April 1999 eine ganze Serien von rechtswidrigen Bescheiden erlassen, die bis heute nicht zur Gänze saniert sind. Von einer Behörde sollte man erwarten können, dass sie sich an Recht und Gesetz hält. Auch sei jedem Staatsbürger zuzugestehen, dass er sich gem. Recht und Gesetz gegen Entscheidungen der Behörde wehrt. Dem Berufungswerber eine zwiespältige Einstellung zu Recht und Gesetz zu unterstellen, nur weil er das Finanzamt nicht auf seine Fehler aufmerksam gemacht habe, welche ihm gar nicht aufgefallen sind, weil er den Einkommensteuerbescheid nicht kontrolliert habe, gehe wohl eindeutig zu weit. Sein Verhalten wäre von Anfang an tadellos und gesetzeskonform gewesen, sodass auch die Entscheidung des Finanzamtes angesichts dessen Verhaltens bei der Veranlagung selbst und danach bis zum heutigen Tage unbillig sei. Zweckmäßig sei die neuerliche Wiederaufnahme auf Grund des geringen Betrages und der bereits aufgewendeten Verfahrenskosten seitens des Finanzamtes nicht.

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides vom 26. September 2000 wurden folgende Werbungskosten geltend gemacht:

- Großes Pendlerpauschale (P. - Traun, ca. 27 km, P. - Asten, ca. 32 km)
7.680,00 S
- Fortbildungskosten: Fortbildungskurs als Berufspilot zum Erwerb eines Linienpilotenscheines vom 12.2.1996 bis 16.3.1996 28.200,00 S

- Fahrtkosten Linz-Graz-Linz, einmal pro Woche insgesamt 5 Wochen, 520 km:
12.480,00 S
- Unterkunftskosten 4.400,00 S

In der von Amts wegen vor dem Referenten am 1. Oktober 2003 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihre bisherigen Standpunkte. Von der Vertreterin des Finanzamtes Urfahr wurde die Rechtsansicht aufrecht erhalten, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgte. Wie bereits ausgeführt, seien 3 Lohnzettel auf dem Formular zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung angeführt gewesen. Im Zeitpunkt des Erstbescheides seien auch 3 Lohnzettel vorgelegen, wobei sich später herausstellte, dass ein Arbeitgeber den Lohnzettel sozusagen "geteilt" übermittelt hat, einmal als GmbH und einmal als Handels GmbH. Mit 7. Juli, nachdem der Erstbescheid bereits ergangen war, wurde ein weiterer Lohnzettel übermittelt. Das Finanzamt hätte somit Kenntnis von Tatsachen erhalten, die bei entsprechender Berücksichtigung einen anderen Erstbescheid ergeben hätten. Zum Zeitpunkt des Erstbescheides war dieser Lohnzettel nicht bekannt, dh es sei ein Bescheid ergangen, der zu einem unrichtigen Ergebnis geführt hat. Es wurde daher die Schlussfolgerung gezogen, dass eine wesentliche Tatsache neu hervorgekommen ist und daher ein neuer Bescheid zu ergehen hat.

Der Berufungswerber verweist diesbezüglich auf die Ausführungen in der Berufung und bringt zusätzlich vor, es sei Tatsache, dass der Lohnzettel nicht neu hervorgekommen ist, da er seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ordnungsgemäß ausgefüllt hätte, wobei bei ordnungsgemäßer Bearbeitung, so wie es vorgesehen ist, es klar wäre, dass er 3 bezugsauszahlende Stellen gehabt hätte und er für den internen Ablauf nichts könne und das auch in der Art und Weise wie das Finanzamt das ausführt, in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen sei.

Für den Fall, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufrecht bleibt, bestünden seitens des Finanzamtes keine Bedenken, das große Pendlerpauschale anzuerkennen. Hingegen wurde die Anerkennung der geltend gemachten Fortbildungskosten abgelehnt.

Der Referent verkündete den Beschluss, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Den Parteien wurde auf Grund deren Verlangen jeweils eine Ausfertigung der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung übermittelt. Die Parteien wurden auf die

Möglichkeit der Geltendmachung von Einwendungen (§ 87 Abs 6 BAO) hingewiesen. Die dafür vorgesehene zweiwöchige Frist ist ungenutzt abgelaufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO 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.

Das Finanzamt hat mit der Berufungsverentscheidung vom 22. August 1997 den Bescheid vom 18. Juli 1997 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 aufgehoben. Mit dieser Aufhebung ist das Besteuerungsverfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat. Dies hatte nicht zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Streitjahr hätte verfügen dürfen. Allerdings hätte die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens aus anderen Gründen verfügt werden müssen als aus jenen im den aufgehobenen Bescheid vom 18. Juli 1997. Diesfalls würde eine andere, keine entschiedene "Sache" vorliegen. Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmegrund (vgl. VwGH 20. 7. 1999, 97/13/0131, 23. 3. 1999, 97/14/0069, sowie Stoll, BAO-Kommentar, 2954). 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 Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 20. 7. 1999, 97/13/0131; 14. 5. 1991, 90/14/0262). Dass das Finanzamt bei Erlassung des zweiten Wiederaufnahmebescheides vom 26. September 2000 die Problematik der "entschiedenen Sache" offenbar nicht erkannt hat, geht aus der in der Bescheidbegründung im Ergebnis vertretenen Meinung hervor, bei entsprechender Konkretisierung der Wiederaufnahmegründe könnten die im ersten Wiederaufnahmeverfahren herangezogenen Umstände die neuerliche Wiederaufnahme stützen. Wenn auch diese Umstände ursprünglich nicht ausreichend dargelegt worden sind, bildeten sie dennoch die Sache des seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens und durften somit nicht nochmals als Wiederaufnahmegründe

dienen. Für eine Identität der Sache (des "neu hervorgekommenen Tatsachenkomplexes") spricht im Übrigen das der mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 1997 aufgehobene Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 18. Juli 1997 mit dem auf Grund der angefochtenen Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 26. September 2000 inhaltlich ident ist.

Zwar könnte das vom Berufungswerber in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid erstmals geltend gemachte große Pendlerpauschale einen neuen Wiederaufnahmegrund darstellen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist jedoch nicht dazu berechtigt, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen – ihrer Meinung nach zutreffenden – zu ersetzen (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0124 mit weiteren Hinweisen auf die ständige Judikatur). Einer neuerlichen Prüfung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Abgabenbehörde erster Instanz steht dies jedoch nicht entgegen.

2) Zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996

Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus. Der alte Bescheid lebt wieder auf. Die Berufung gegen den nunmehr auf Grund der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides vom 26. September 2000 aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 26. September 2000 war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Linz, 4. Dezember 2003