

miterledigte GZ RV/5100465/2012, RV/5100466/2012

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

Mag. AB

in der Beschwerdesache Dr. CD, geb. X, Adr, vertreten durch G GmbH, Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamtes A betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007**, betreffend **Einkommensteuer 2007** und betreffend **Festsetzung von Anspruchszinsen 2007**, alle Bescheide vom 26.3.2012, sowie betreffend **Antrag gemäß § 205 Abs. 6 BAO** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden und der Antrag werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Erklärung des Beschwerdeführers (Bf) zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 langte am 3. November 2008 bei der Abgabenbehörde ein; die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen gab der Bf mit "3" an.

Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 21. Jänner 2009. Das Finanzamt korrigierte die Anzahl der Lohnzettel auf "4", versagte die Anerkennung pauschaler Werbungskosten für Literatur und Reisekosten und nahm eine im Übrigen antragsgemäße Veranlagung vor. Die zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung in der Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung vorhandenen Lohnzettel (Lohnzettel B von 1. Jänner bis 30. Juni 2007, Lohnzettel B von 1. Juli bis 1. Oktober 2007, Lohnzettel C GmbH von 1. Juli bis 31. Dezember 2007 sowie Lohnzettel Fa. D von 1. Jänner bis 31. März 2007) wurden im Zuge der Bescheiderstellung berücksichtigt.

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

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

Der Bf er hob sowohl gegen den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid als auch den nach der Wiederaufnahme ergangenen neuen Einkommensteuerbescheid Berufung.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. März 2012, RV/0483-L/11, wurde der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wurde als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides wurde im Wesentlichen damit begründet, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme wegen der "Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels" verfügt hatte, nach der Aktenlage aber bei einer ehemaligen Arbeitgeberin des Bf, der C GmbH, eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) stattgefunden hatte und im Zuge dieser Prüfung ein neuer Lohnzettel erstellt und in die Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung eingespielt worden war. Da dieser Lohnzettel zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides noch nicht existiert hatte, lag ein neu entstandenes Beweismittel und damit kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor.

Mit Bescheid vom 26. März 2012 verfügte das Finanzamt neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007. Mit gleichem Datum erging ein neuer Einkommensteuerbescheid.

In der ebenfalls mit 26. März 2012 datierten gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt - nach Zitierung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen - zum Wiederaufnahmebescheid im Wesentlichen aus, dass bei der C GmbH, einer ehemaligen Arbeitgeberin des Bf, im November 2010 eine PLA stattgefunden habe. Dabei sei festgestellt worden, dass für den Bf zwei Lohnkontoblätter geführt worden seien: Von 1. Juli bis 14. September 2007 sei der Bf als Angestellter, von 15. September bis 31. Dezember 2007 als Rechtsanwaltsanwärter beschäftigt gewesen. Der dem Finanzamt im Februar 2008 übermittelte und dem Einkommensteuerbescheid vom 21. Jänner 2009 zu Grunde gelegte Lohnzettel sei zwar für den Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 2007 ausgestellt worden, habe aber tatsächlich nur die Bezüge ab 15. September 2007 enthalten. Im Rahmen der Prüfung seien die beiden Lohnkonten zusammengeführt worden. Ein im Zuge der Prüfung erstellter neuer Lohnzettel sei am 17. November 2010 in die Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung eingespielt worden.

Die diesem neu entstandenen Beweismittel (diesem neuen Lohnzettel) zu Grunde liegende Tatsache, dass nämlich die C GmbH für den Bf zwei Lohnkonten geführt, in den der Abgabenbehörde im Februar 2008 übermittelten Lohnzettel aber nicht sämtliche Einkünfte aufgenommen habe, ergebe als neu hervorgekommene Tatsache einen Wiederaufnahmegrund. Von einer bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkung könne bei einer Abgabennachforderung von mehr als 900,00 € keinesfalls gesprochen werde, sodass auch deshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig sei.

Die Wiederaufnahme werde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen. Auch dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen könne Gewicht beigemessen und vor allem eine Verletzung der Anzeige-, Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht berücksichtigt werden.

Im konkreten Fall habe der Bf als steuerlich versierter Abgabepflichtiger unterlassen, das ihm im Kalenderjahr 2007 zugeflossene Entgelt nach § 109a EStG 1988 in Höhe von rund 2.100,00 € gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen. Darüber hinaus habe er sowohl für 2009 als auch 2010 trotz Überschreitens der in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 festgelegten Einkünftegrenze den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt.

Dem Interesse der Allgemeinheit an der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen werde diesfalls gegenüber dem Interesse des Bf, einen ihn zu Unrecht begünstigenden Bescheid im Rechtsbestand zu belassen, Vorrang eingeräumt.

Zur Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheides wies das Finanzamt darauf hin, dass, worauf bereits in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid hingewiesen worden sei, der neue Lohnzettel der C GmbH berücksichtigt worden sei. Der von der E an den Bf gemäß § 109a EStG 1988 ausbezahlte Betrag von 2.101,85 € sei im Bescheid als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt worden. In seiner Eingabe vom 8. April 2011 habe der Bf

selbst angegeben, diese Einkünfte erhalten zu haben. Da er keine Unterlagen mehr habe, um allfällig angefallene Aufwendungen nachzuweisen, seien – da Ausgaben glaubhaft angefallen seien – diese im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 mit 6 % geschätzt worden. Dies ergebe einen Gewinn in Höhe von 1.975,74 € aus selbständiger Tätigkeit.

Ebenfalls am 26. März 2012 erging ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 in Höhe von 160,46 €.

Begründend wurde darin ausgeführt, dass die Einkommensteuer 2007 am 26. März 2012 mit 774,84 € festgesetzt worden sei und sich nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag eine Nachforderung von 1.706,67 € ergebe.

Die Verzinsung dieses Differenzbetrages gemäß § 205 BAO für den Zeitraum 1. Oktober 2008 bis 26. März 2012 wurde an Hand einer Tabelle dargestellt.

Mit Eingabe vom 3. April 2012 erhob der Bf gegen den Wiederaufnahmebescheid, den Einkommensteuerbescheid 2007 und den Anspruchszinsenbescheid, alle vom 26. März 2012, Berufung.

Die angefochtenen Bescheide würden zur Gänze wegen materieller und formeller Rechtswidrigkeit angefochten.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen sei grundsätzlich nur zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen würden, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente seien keine Tatsachen. Das Finanzamt habe hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bereits am 18. November 2010 eine Wiederaufnahme verfügt. Diese sei mit der Übermittlung neuer Lohnzettel durch die C GmbH begründet worden. Der UFS habe diesen Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufgehoben.

Der erneute Wiederaufnahmebescheid vom 26. März 2012 enthalte keine Begründung und sei damit nichtig. Aber auch die gesondert zugesendete Bescheidbegründung sei mangelhaft und rechtswidrig. Die gegenständliche Wiederaufnahme sei darüber hinaus wegen des Vorliegens einer entschiedenen Sache unzulässig und aufzuheben.

Die Wiederaufnahme vom 18. November 2010 sei mit der Übermittlung eines neuen Lohnzettels der C GmbH begründet worden. Die nunmehrige Wiederaufnahme vom 26. März werde wiederum damit begründet, dass ein neuer Lohnzettel der C GmbH übermittelt worden sei. Die neuerliche Wiederaufnahme hätte aber nur aus anderen Gründen verfügt werden dürfen als aus jenen im aufgehobenen Bescheid über die Wiederaufnahme vom 18. November 2010. Es liege somit eine entschiedene Sache vor. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen werde die Identität der Sache, über die neu abgesprochen worden sei, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen worden sei (VwGH 97/13/0131).

Das Finanzamt habe bei der Erlassung des zweiten, nunmehrigen Wiederaufnahmebescheides vom 26. März 2012 die Problematik der "entschiedenen Sache" nicht berücksichtigt. Es sei ständige Rechtsprechung, dass ein und derselbe Wiederaufnahmetatbestand bei – bloß – entsprechender Konkretisierung der Wiederaufnahmegründe keine neuerliche Wiederaufnahme stützen könne. Seien die Umstände im ersten Wiederaufnahmebescheid bloß nicht ausreichend dargelegt worden, bildeten sie dennoch die Sache des seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens und dürften somit nicht nochmals als Wiederaufnahmegründe herangezogen werden (vgl. UFS 4.12.2003, RV/0853-L/02, uva). Der Wiederaufnahmebescheid vom 26. März 2012 sei daher wegen entschiedener Sache ersatzlos zu beheben.

Eine Begründung hinsichtlich der vom Finanzamt bisher nicht berücksichtigten Abgaben in Bezug auf die Leistungen der E fehle gänzlich. Die Wiederaufnahme sei diesbezüglich begründungslos verblieben. Das Fehlen der Anführung der Wiederaufnahmetatsachen behafte den Wiederaufnahmebescheid mit Rechtswidrigkeit (vgl. UFS 18.2.2005, RV/0075-L/02; VwGH 30.9.1987, 87/13/0006; 21.6.1994, 91/14/0165).

Aktenkundig seien dem Finanzamt die diesbezüglichen Einkünfte schon im Schreiben vom 24. März 2011 bekannt gewesen. Auf Grund der Meldepflicht der E im Jahr 2007 seien diese Einkünfte dem Finanzamt schon längere Zeit bekannt gewesen, jedenfalls zum Zeitpunkt des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 21. Jänner 2009. Es liege weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel vor, das zur Wiederaufnahme berechtigt hätte. Diesbezüglich liege weder ein Wiederaufnahmegrund vor, noch finde sich in der Bescheidbegründung ein Wiederaufnahmegrund.

Hinsichtlich der gegenständlichen Bescheide sei ein Ermittlungsverfahren unterblieben. Eine Möglichkeit zur Stellungnahme vor Bescheiderlassung habe es nicht gegeben. Unrichtig sei, wenn sich das Finanzamt darauf berufe, dass er sich im ersten Wiederaufnahmeverfahren (im Jahr 2010!) bereits zum nunmehrigen Wiederaufnahmeverfahren im Jahr 2012 geäußert habe bzw. es wäre ihm hier schon vor zwei Jahren das Parteiengehör zugekommen. Darin liege nicht der Sinn des Parteiengehörs.

Im Ermittlungsverfahren sei der maßgebliche Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Diese Grundsätze habe die belangte Behörde durch die gegenständlich nunmehr wieder völlig überraschend ergangenen Bescheide überhaupt nicht berücksichtigt, sondern sei die Entscheidung vielmehr unter Verwendung einseitiger Verfahrensergebnisse und unter Verletzung des Parteiengehörs und des Grundsatzes der materiellen Wahrheit zu Stande gekommen.

Die Pflicht der Behörde zur Begründung ihrer normativen Anordnung sei eines der wichtigsten Erfordernisse eines rechtsstaatlichen Verfahrens. Inhalt und Ausgestaltung der Begründung hätten sich nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH am von

der Rechtsordnung anerkannten Rechtschutzinteresse der Partei zu orientieren (vgl. VwSlg 6787 A/1965). Das Rechtschutzinteresse in Bezug auf eine Wiederaufnahme nach fünf Jahren sei naturgemäß hoch und von wesentlicher Bedeutung. Auch dem Einkommensteuerbescheid vom 26. März 2012 fehle es an einer nachvollziehbaren Begründung.

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

Die maßgebenden Umstände für die Ausübung des Ermessens in Bezug auf die Einkünfte der E seien in der Bescheidbegründung nicht angeführt worden. Der angefochtene Bescheid sei daher auch aus diesem Grund nichtig (VwSlg 10.077 A/1980 verstärkter Senat). In Bezug auf die Ermessensbegründung müsse jedenfalls eine klar nachvollziehbare Begründung vorhanden sein, welche Umstände sich ergeben hätten, um die Ermessensausübung zu rechtfertigen. Als Bescheidadressat könne er die diesbezügliche Ermessensübung nicht nachvollziehen. Die Begründung hinsichtlich der Einkünfte der E trage den konkreten individuellen Gegebenheiten nicht Rechnung (vgl. UFS 12.1.2010, RV/0138-L/05). Auch dies mache den Bescheid rechtswidrig.

Als Beweis nannte der Bf die Parteieneinvernahme.

Nachdem bereits der Wiederaufnahmebescheid und der Einkommensteuerbescheid vom 26. März 2012 mangelhaft und ersatzlos zu beheben seien, erübrigten sich weitere Ausführungen zum ebenso von der Mangelhaftigkeit betroffenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 26. März 2012, der als formell akzessorischer Nebenanspruch aus diesem Grund ebenso vollinhaltlich angefochten werde. Auch in Bezug auf die festgesetzten Anspruchszinsen liege eine entschiedene Sache vor. Abschließend werde nur noch eventueller der Antrag auf Herabsetzung der Anspruchszinsen insoweit gestellt, als der Differenzbetrag die Zinsen für die Zeit vor dem Wiederaufnahmebescheid vom 26. März 2012 betreffen würden. Die Festsetzung von Anspruchszinsen für den Zeitraum des ersten Wiederaufnahmeverfahrens sei jedenfalls unzulässig, dies insbesondere auch im Lichte des Art. 6 MRK. Wenn vom Finanzamt ein Verfahren unzutreffend wiederaufgenommen werde und der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufgehoben werde, so dürfe das in keinem Fall dazu führen, dass der Abgabepflichtige bei einer zweiten Wiederaufnahme durch den – an sich entbehrlichen – Zeitraum der ersten Wiederaufnahme hindurch mit Anspruchszinsen belastet werde, die weit höher als die banküblichen Zinsen seien.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

I. Der Entscheidung war der nachstehende, sich aus den vorgelegten Akten ergebende Sachverhalt zu Grunde zu legen:

Der Bf erklärte in der von ihm am 29. Oktober 2008 unterschriebenen Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007, von drei Stellen Bezüge erhalten zu haben. Das Finanzamt änderte die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen auf "vier" ab und legte dem Einkommensteuerbescheid vom 21. Jänner 2009 die zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung in der Lohnzetteldatenbank gespeicherten Lohnzettel (B von 1. Jänner bis 30. Juni 2007, B von 1. Juli bis 1. Oktober 2007, C GmbH von 1. Juli bis 31. Dezember 2007 sowie Fa. D von 1. Jänner bis 31. März 2007) zu Grunde.

Nach der am 20. März 2008 ebenfalls in die Lohnzetteldatenbank eingespielten Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 hatte der Bf – neben den im Bescheid erfassten Bezügen - von der E in F ein Entgelt von 2.101,85 € erhalten. Weder hatte der Bf in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung auf dieses Entgelt hingewiesen, noch hatte die Abgabenbehörde diese Einkünfte im Zuge der Einkommensteuerveranlagung erfasst.

Eine bei der C GmbH durchgeführte Prüfung ergab, dass im übermittelten Lohnzettel nicht sämtliche Einkünfte des Bf erfasst waren. In der Folge wurde von der Prüferin die Ausstellung eines berichtigten Lohnzettels veranlasst und dieser am 17. November 2010 in die Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung aufgenommen.

Mit Bescheid vom 18. November 2010 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 verfügt und zur Begründung angeführt, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Ebenfalls am 18. November 2010 erging ein neuer Einkommensteuerbescheid, in dem jedoch die Einkünfte gemäß § 109a EStG 1988 wiederum nicht enthalten waren.

Die gegen den Wiederaufnahmebescheid, den Einkommensteuerbescheid und den Anspruchszinsenbescheid – alle vom 18. November 2010 – eingebrachten Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2011 als unbegründet abgewiesen.

Nachdem der Bf hinsichtlich des Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheides einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt hatte, wurde er mit Schreiben des Finanzamtes vom 24. März 2011 aufgefordert, anzugeben, weshalb er die Einnahmen für Leistungen für die E in F nicht in seine Einkommensteuererklärung aufgenommen habe.

Der Bf gab dazu an, dass derartige Bezüge bereits 2006 der Abgabenbehörde gemeldet worden seien und er davon ausgegangen sei, dass dies auch 2007 der Fall sein werde. Die Bezüge seien tatsächlich auch gemeldet worden. Nach so langer Zeit sei es ihm nicht mehr möglich, Ausgaben im Zusammenhang mit diesen Einnahmen zu belegen.

Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 1. März 2012, RV/0483-L/11, wurde der angefochtene Wiederaufnahmebescheid im Wesentlichen deshalb aufgehoben, weil der herangezogene Wiederaufnahmegrund des neuen bzw. berichtigten Lohnzettels als **neu entstandenes** Beweismittel und damit nicht als tauglicher Wiederaufnahmegrund anzusehen war.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wurde in dieser Entscheidung als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26. März 2012 verfügte die Abgabenbehörde neuerlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2007.

Im ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 26. März 2012 wurden der Einkommensteuerberechnung neben den unveränderten Lohnzetteln des Bes und der Fa. D der berichtigte Lohnzettel der C GmbH sowie die nach § 109a EStG 1988 gemeldeten Einkünfte der E zu Grunde gelegt.

Auf die oben dargestellte, zusätzliche Begründung wurde sowohl im Wiederaufnahme- als auch im Einkommensteuerbescheid verwiesen.

Ebenfalls am 26. März 2012 erging ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007. Diesem Bescheid wurde eine von 1. Oktober 2008 bis 26. März 2012 zu verzinsende Einkommensteuernachforderung von 1.706,67 € zu Grunde gelegt.

II) In rechtlicher Hinsicht war der festgestellte Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

1) Wiederaufnahme hinsichtlich der Einkommensteuer 2007:

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Wie bereits in der Berufungsentscheidung UFS 1.3.2012, RV/0483-L/11, ausgeführt, sind Wiederaufnahmegründe nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhandene Tatsachen oder Beweismittel, die jedoch erst später hervorkommen und im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt gewesen sind. Dem gegenüber bilden "neu entstandene" Beweismittel keinen Wiederaufnahmegrund.

Ist eine Tatsache (gegenständlich die Nichterfassung sämtlicher Bezüge in dem der Finanzverwaltung übermittelten Lohnzettel der C GmbH) im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt gewesen, kann aber ein darüber nachträglich erstelltes Beweismittel (gegenständlich ein geänderter Lohnzettel) erstmals die erforderliche Sachkenntnis verschaffen, so vermag dieses neu entstandene Beweismittel (der erst nach Bescheiderlassung erstellte Lohnzettel) keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund abzugeben und die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu rechtfertigen.

Ein Wiederaufnahmegrund liegt diesfalls zwar nicht in dem erst nach Bescheiderlassung erstellten Lohnzettel, wohl aber in der durch dieses neue Beweismittel hervorgekommenen (bei Bescheiderlassung bereits existenten) Tatsache, dass der der Einkommensbesteuerung zu Grunde gelegte Lohnzettel der C GmbH unrichtige, weil zu geringe Einkünfte auswies.

Wiederholte Wiederaufnahmen eines Verfahrens sind grundsätzlich zulässig (Ritz, BAO⁵, § 307 Tz 1; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 22.5.2013, 2009/13/0087); dies hat allerdings zur Voraussetzung, dass das Finanzamt sich auf einen neuen

Wiederaufnahmegrund stützen kann oder eine bisher nicht begründete Wiederaufnahme entsprechend konkretisiert, weil diesfalls eine andere und keine entschiedene Sache vorliegt (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0052).

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.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, 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 Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa vom Bundesfinanzgericht entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Im vorliegenden Beschwerdefall bestreitet der Bf die Rechtmäßigkeit des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2007 im Wesentlichen mit dem Vorliegen einer entschiedenen Sache. Der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid werde wiederum damit begründet, dass ein neuer Lohnzettel der C GmbH übermittelt worden sei.

Der Bf übersieht aber, dass es sich bei den Wiederaufnahmebescheiden vom 18. November 2010 und vom 26. März 2012 um unterschiedliche Rechtssachen gehandelt hat. Zwar wurde mit beiden Bescheiden die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 verfügt, doch wurde im erstgenannten Wiederaufnahmebescheid als Wiederaufnahmegrund alleine die Übermittlung eines neuen oder berichtigten Lohnzettels genannt, wobei nicht einmal angeführt wurde, dass es sich bei dem berichtigten Lohnzettel um einen Lohnzettel der C GmbH handelte. Zur näheren Begründung wurde zwar auf den neuen Einkommensteuerbescheid verwiesen, der jedoch keinerlei Hinweis zur Wiederaufnahme enthielt.

Diesem Wiederaufnahmebescheid fehlte daher die Angabe eines konkreten Wiederaufnahmegrundes, der die Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme veranlasst hatte.

Im nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheid dagegen legte die Abgabenbehörde in chronologischer Darstellung die genauen Tatsachen dar, die ursächlich für die Wiederaufnahme waren.

Da der im Wiederaufnahmebescheid vom 18. November 2010 angeführte Grund der Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels keinen Wiederaufnahmegrund

bildete und sich in diesem Bescheid über diese allgemeine Feststellung hinaus keine Feststellung fand, wer diesen Lohnzettel übermittelt hatte und aus welchem Grund, war das Finanzamt berechtigt, die Wiederaufnahme aus einem anderen Grund (nämlich dem Neuherkommen der Tatsache, dass im ursprünglich übermittelten Lohnzettel der C GmbH nicht sämtliche Bezüge erfasst worden waren) zu verfügen.

Weder die erste noch die nunmehr angefochtene Wiederaufnahme stützten sich folglich auf die Übermittlung eines neuen Lohnzettels der C GmbH; die monierte zweimalige Wiederaufnahme aus demselben Grund (und damit res iudicata) lag demnach nicht vor.

Im Übrigen widerspricht sich der Bf selbst mit der Behauptung, die Verfügung der Wiederaufnahme vom 18. November 2010 sei mit der Übermittlung eines **neuen Lohnzettels der C GmbH** begründet worden, wogegen er in der Berufung gegen diesen Wiederaufnahmebescheid – zu Recht – eingewendet hatte, er habe als Bescheidadressat nicht einmal erkennen können, welche neu übermittelten Lohnzettel zur geänderten Einkommensteuerfestsetzung geführt hätten.

Mit seinem Einwand, die gegenständliche Wiederaufnahme sei wiederum mit der Übermittlung eines neuen Lohnzettels der C GmbH begründet worden, verkennt der Bf, dass der gesonderten Bescheidbegründung nicht der Wiederaufnahmegrund der Übermittlung eines neuen Lohnzettels der C GmbH zu entnehmen ist, sondern die Tatsache, dass die C GmbH für den Bf zwei Lohnkonten geführt, in den der Abgabenbehörde im Februar 2008 übermittelten Lohnzettel aber nicht sämtliche Einkünfte aufgenommen hat.

Der weitere Einwand des Bf, die Verfügung der Wiederaufnahme enthalte keine Begründung, widerspricht der Aktenlage.

Sowohl im Wiederaufnahme- als auch im Einkommensteuerbescheid wurde auf eine gesonderte Begründung verwiesen, die dem Bf, wie sich aus seiner Argumentation ergibt, auch zugekommen ist.

Die gesonderte Bescheidbegründung wiederum verweist sowohl auf den Wiederaufnahme- als auch den Einkommensteuerbescheid.

Der Umstand, dass für die Begründung eines elektronischen Bescheides nur eine begrenzte Anzahl von Zeichen zur Verfügung stand und die Begründung deshalb in einem gesonderten Schriftstück abgefertigt wurde, stand dem klar erkennbaren Zusammenhang zwischen den Bescheiden und der dazu ergangenen gesonderten Begründung nicht entgegen.

Der Bf verkennt auch, dass die Abgabenbehörde die Verfügung der Wiederaufnahme **nicht** auf die im Erstbescheid nicht enthaltenen Leistungen stützte, die der Bf von der E erhalten hatte.

Im neuen Sachbescheid sind aber Änderungen nicht nur hinsichtlich von Wiederaufnahmegründen berührter Bescheidelemente zulässig (Ritz, BAO⁵, § 307 Tz 5, sowie die dort angeführte Judikatur)

Die Wiederaufnahme des Verfahrens führt nämlich stets zur gänzlichen Beseitigung des früheren Bescheides, der das nunmehr wiederaufgenommene Verfahren zum Abschluss gebracht hat. Dies hat zur Folge, dass dann, wenn auf Grund irgendeiner neu hervorgekommenen Tatsache die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig gewesen ist, im wiederaufgenommenen Verfahren auch eine Änderung der übrigen Bescheidgrundlagen und Bescheidelemente erfolgen kann, hinsichtlich der das Vorliegen von neuen Tatsachen und Beweismitteln nicht gegeben ist (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Ein Eingehen auf die Beschwerdeausführungen des Bf, aus welchen Überlegungen hinsichtlich der Bezüge der E weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel vorlägen, erübrigte sich daher.

Der Vollständigkeit halber war diesbezüglich festzuhalten, dass eine allenfalls bestehende Pflicht des Arbeitgebers oder Unternehmers oder einer Körperschaft im Sinne des § 109a Abs. 1 EStG 1988, dem Finanzamt Lohnzettel bzw. Mitteilungen über für sie erbrachte Leistungen zu übermitteln, den Abgabepflichtigen nicht davon entbindet, seinerseits die Abgabenerklärung vollständig und wahrheitsgemäß auszufüllen und er dies mit seiner Unterschrift ebenso bestätigt wie die Kenntnis, dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind.

Der Kritik des Bf, ein Ermittlungsverfahren sei unterblieben und ihm kein Parteiengehör gewährt worden, war Folgendes zu entgegnen:

Der Grundsatz des Parteiengehörs gilt nur für Sachverhalts- und nicht auch für Rechtsfragen.

Welchen konkreten Sachverhalt ihm die Abgabenbehörde vor Bescheiderlassung vorenthalten hätte, war den allgemein gehaltenen Ausführungen des Bf zu dem seiner Ansicht nach mangelhaften Ermittlungsverfahren nicht zu entnehmen.

Darüber hinaus würde ein allfälliger Mangel des Parteiengehörs im Beschwerdeverfahren durch die mit der Beschwerde gegebene Möglichkeit der Stellungnahme zu einem Beweismittel saniert (VwGH 31.7.1996, 92/13/0163).

Selbst wenn die Abgabenbehörde gegen das in § 183 Abs. 4 BAO normierte Parteiengehör verstoßen hätte, wäre dieser Mangel nur dann wesentlich, wenn der Bf aufgezeigt hätte, inwieweit die Abgabenbehörde bei Vermeidung dieses Verfahrensmangels zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Das Vorbringen allein, ihm sei vor Bescheiderlassung keine Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben worden, ohne zu konkretisieren, welches Vorbringen er erstattet hätte, reichte nicht aus (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Gleiches gilt für den allgemein gehaltenen Hinweis auf einen Verstoß des Überraschungsverbotes; Sachverhaltselemente, die ihm nicht bekannt gewesen wären, nannte der Bf nicht.

Zur kritisierten Nichtbegründung der Ermessensübung in Bezug auf die Einkünfte der E war auf obige Ausführungen zu verweisen, wonach die Abgabenbehörde die Verfügung

der Wiederaufnahme nicht auf diese Einkünfte stützte und die diesbezüglich geforderte Ermessensübung daher ins Leere ging.

Gegen die Überlegungen, die die Abgabenbehörde zur Begründung der Wiederaufnahme zu Ungunsten des Bf anstellt, erhob der Bf keine Einwendungen.

2) Einkommensteuer 2007:

Die Ausführungen des Bf waren grundsätzlich darauf gerichtet, die Rechtswidrigkeit der verfügbten Wiederaufnahme aufzuzeigen.

Es lag aber auf der Hand, dass er im Endergebnis damit auch eine Beseitigung des Einkommensteuerbescheides vom 26. März 2012 und damit ein Wiederaufleben des Bescheides vom 21. Jänner 2009, unter Ansatz der dortigen Bemessungsgrundlagen, bezweckte.

Der Einkommensteuerberechnung war das gesamte Einkommen des Bf des Kalenderjahres 2007 zu Grunde zu legen.

Der Bf stellte nicht in Frage, dass einer der für diese Berechnung herangezogenen Lohnzettel oder die Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 unrichtig ausgestellt worden wären.

Da er weder die Richtigkeit der zugeflossenen Einkünfte in Zweifel zog noch eine sonstige Fehlerhaftigkeit dieses Bescheides aufzeigte und auch das Bundesfinanzgericht eine Unrichtigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides nicht festzustellen vermochte, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zum Beweisantrag der "Parteieneinvernahme" war festzustellen, dass Beweisanträge nur dann erheblich sind, wenn sie das Beweismittel und Beweisthema angeben.

Im vorliegenden Fall lag daher kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor.

3) Anspruchszinsen:

Nach § 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 Aufhebungen von Abgabenbescheiden (§ 205 Abs. 1 lit. a BAO).

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst gegebenenfalls einen Anspruchszinsenbescheid aus. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Änderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 33 ff).

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. –nachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. –nachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte.

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist ohne Relevanz, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Auf ein Verschulden (des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde) kommt es nicht an (Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 2 ff).

Im vorliegenden Fall erging anlässlich der am 18. November 2010 verfügbaren Wiederaufnahme erstmals ein Anspruchszinsenbescheid, weil die Wiederaufnahme eine Einkommensteuernachforderung zur Folge hatte und die Anspruchszinsen den Bagatellbetrag von 50,00 € überschritten.

Infolge Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides und in weiterer Folge auch des Einkommensteuerbescheides lebte der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid vom 21. Jänner 2009 wieder auf. Dies hatte einen Gutschriftszinsenbescheid (vom 19. März 2012) zur Folge.

Wie oben dargestellt, führte dies nicht zu einer nachträglichen Abänderung oder Aufhebung der ursprünglichen Anspruchszinsen, sondern es kam zu einer Gutschriftenverzinsung.

Der nunmehr angefochtene Anspruchszinsenbescheid vom 26.3.2012 wurde infolge der neuerlichen Wiederaufnahme und basierend auf dem zinsrelevanten Differenzbetrag, der sich durch Gegenüberstellung der mit Bescheid vom 26.3.2012 festgesetzten Einkommensteuer mit der Einkommensteuer laut Bescheid vom 21.1.2009 ergab, erlassen.

Dieser Zinsenbescheid wurde daher, den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend, auf Basis der Einkommensteuernachforderung des im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 26. März 2012 erlassen. Zinsenrelevanter Zeitraum war der Zeitraum vom 1.10.2008 bis zur Erlassung des Einkommensteuerbescheides (§ 205 Abs. 2 BAO).

Wie auch vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316) bestätigt, ist der Abänderung eines Abgabenbescheides durch einen neuen, an den Änderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung zu tragen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat.

Der Einwand des Bf im Hinblick auf das Vorliegen einer entschiedenen Sache war daher nicht berechtigt.

Der Anspruchszinsenbescheid ist rechtmäßig ergangen, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

4) Antrag gemäß § 205 Abs. 6 BAO:

Der Bf stellte in eventu den Antrag auf Herabsetzung der Anspruchszinsen insoweit, als der Differenzbetrag die Zinsen für die Zeit vor dem Wiederaufnahmbescheid vom 26. März 2012 betrifft.

Eventualanträge sind zulässig (Ritz, BAO⁵, § 85 Tz 3, sowie die dort angeführte Judikatur). Das Wesen eines Eventualantrages liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primärertrag erfolglos bleibt. Ein Eventualertrag wird daher gegenstandslos, wenn dem Primärertrag stattgegeben wird.

Bei verständiger Würdigung dieses am 3. April 2012 gestellten Antrags konnte nur ein Antrag im Sinne des § 205 Abs. 6 **lit. a** BAO gemeint sein, weil § 205 Abs. 6 **lit. b** BAO erst durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 ab 1. Jänner 2014 (§ 323 Abs. 37 BAO) in Kraft trat.

Nach herrschender Meinung kann ein derartiger Antrag auch in einer gegen den Zinsenbescheid gerichteten Beschwerde gestellt werden (Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 44).

Nach dieser Gesetzesstelle sind Nachforderungszinsen auf Antrag des Abgabepflichtigen 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.

Ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO tritt erst nach dem Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) ein. Davon zu unterscheiden sind die im jeweiligen Besteuerungszeitraum bereits existenten Tatsachen, die gegebenenfalls erst später hervorkommen.

Die gegenständlich verfügte Wiederaufnahme stützte sich auf bereits existente, jedoch erst später hervorgekommene Tatsachen (vgl. oben Punkt 1).

Ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO lag nicht vor, weshalb dem Antrag nach § 205 Abs. 6 BAO nicht entsprochen werden konnte.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass über den Antrag des Bf nach § 236 BAO das Finanzamt als Abgabenbehörde abzusprechen haben wird.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine **Revision nicht zulässig**, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.