

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gmd., Adr., vom 13. Juli 2009 und vom 31. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 8. Juli 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

1) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 8. Juli 2009 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 treten in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

2) Die Berufungen gegen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 vom 8. Juli 2009 werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte in den Jahren 2007 und 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Er gab in seinen (elektronisch eingereichten) Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2007 und 2008 hinsichtlich der Anzahl der Stellen (AbeitgeberInnen, Pensionsstellen), die Bezüge (Lohn Gehalt oder Pensionen) ausbezahlt haben, jeweils "1" an.

Das Finanzamt berücksichtigte bei den Veranlagungen des Berufungswerbers für die Streitjahre die nichtselbständigen Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die L (vgl. die übermittelten Lohnzettel für die Jahre 2007 und 2008).

Am 8. Juli 2009 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 wiederaufgenommen und zwar mit folgender Begründung:

"Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Ein Verweis auf andere Bescheide bzw. auf deren Begründungen enthielten die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide im Übrigen nicht.

Für die Jahre 2007 und 2008 ergingen gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide. In diesen in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008 vom 8. Juli 2009 berücksichtigte das Finanzamt auch Einkünfte des Berufungswerbers aus seiner Tätigkeit als Gemeindevertreter (Sitzungsgelder). Mangels Vorliegen entsprechender Lohnzettel seitens der Gemeinde hat das Finanzamt die Höhe der Sitzungsgelder ermittelt und selbst diesbezügliche Lohnzettel für die Jahre 2007 und 2008 erstellt und diese Sitzungsgelder als Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 berücksichtigt (vgl. dazu die diesbezüglichen Lohnzettel vom 6. Juli 2009).

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 vom 8. Juli 2009 enthielten folgenden Hinweis:

"Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat."

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 8. Juli 2009 enthielt zudem noch die Begründung, dass die "Topfsonderausgaben" nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbeitrag der Einkünfte von mehr als 36.400,00 € eingeschliffen werden.

In den gegen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008 vom 8. Juli 2009 (elektronisch) eingebrachten Berufungen vom 13. Juli 2009 begehrte der Berufungswerber, das Berufsgruppenpauschale für Politiker zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14. Juli 2009 gab das Finanzamt diesen Berufungen statt und berücksichtigte das "Politikerpauschale" in Höhe von 132,91 € (2007) bzw. in Höhe von 136,58 € (2008) als Werbungskosten.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2009 begehrte der Berufungswerber, die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 8. Juli 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Gleichzeitig wandte er sich nunmehr erstmals (fristgerecht) auch gegen die Wiederaufnahmbescheide 2007 und 2008 vom 8. Juli 2009. Begründend führte er Folgendes aus:

""Meine Berufung richtet sich gegen die Erfassung unselbständiger Einkünfte in Höhe von 132,91 € (2007) und 136,58 € (2008), welche angeblich von der m x ausbezahlt worden sind. Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen wurde folgendermaßen begründet: "Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse der Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden." Die Begründung der Behörde ist insofern nicht richtig, da die in der Begründung durch das Amt erwähnten "berichtigten bzw. neuen Lohnzettel, welche übermittelt wurden" amtsweitig durch das Finanzamt selbst erstellt worden sind und dann als Wiederaufnahmegrund angegeben wurden. Dies in der Gewissheit, dass die m x bereits in einem längeren Diskurs mit dem zuständigen Finanzamt Feldkirch versucht darzulegen, dass seit dem 1.1.2006 Sitzungsgelder (einkommensteuerwirksam mit Veranlagungsjahr 2007) nicht mehr an die einzelnen Gemeindevertreter ausbezahlt werden. Der Geldfluss findet nur im Rahmen der Parteienförderung von der Gemeinde an die jeweilige politische Partei statt. Der jeweilige Gemeindevertreter bzw. Gemeindevertreterin hat keinen Rechtsanspruch auf irgendwelche Auszahlungen weder an die Gemeinde (wie bereits erwähnt - Wegfall der entsprechenden Verordnung rückwirkend mit 1.1.2006) noch an die Partei. Somit entfällt ganz klar die Arbeitgebereigenschaft der m x und zwar aufgrund der rechtlichen sowie der wirtschaftlichen Verhältnisse. Dass die Behörde hier anderer Ansicht sein kann, sei unbestritten, nur kann meines Erachtens die Behörde nicht in der Form handeln, dass sie ihre Rechtsmeinung in der Form kundtut, dass sie aufgrund von Listen, welche ihr im Rahmen einer Prüfung der

Gemeindeunterlagen übergeben worden sind, Lohnzettel (Dokument, Urkunde) von Amts wegen erstellt und darauf begründend dann die Wiederaufnahmen der entsprechenden Verfahren durchführt. Da die Behörde, welche ja von der differenzierten Rechtsmeinung hinsichtlich der Ausstellung der Lohnzettel durch die Gemeinde x schon länger wusste - dies kann durch einen umfangreichen Schriftverkehr eindeutig auch aktenmäßig nachgewiesen werden - , fehlt in diesem Punkt sicherlich auch die Norm, dass im Falle einer Wiederaufnahme Tatsachen neu hervorkommen müssen, was im konkreten Fall eindeutig bestritten werden muss. Wie bereits erwähnt, hat die Behörde ohne Klärung der rechtlichen Vorfrage, wer bzw. ob überhaupt jemand als Arbeitgeber in Frage kommt, ihre Rechtsmeinung in Form eines Willküraktes durchgedrückt, Lohnzettel im Namen der m erstellt und die Wiederaufnahme der Verfahren angestrengt. Befremdend erscheint hier auch die positive Erledigung einer Berufung der m x vom 17.7.2009 gegen eine Zwangsstrafe hinsichtlich nicht erstellter Lohnzettel mit der Begründung: "Die angeforderten Lohnzettel wurden in der Zwischenzeit amtsweit erstellt und elektronisch erfasst". Diese Vorgangsweise entspricht meiner Meinung nach keiner gesetzeskonformen Erledigung eines Veranlagungsverfahrens. Die m x wird nun in einem separaten Verfahren versuchen, hier endgültig Klarheit zu schaffen. Ungeachtet dieser Erledigung verweise ich nochmals auf den fehlenden Tatbestand der "neu hervorgekommenen Tatsachen" und auf die meines Erachtens mangelnde Begründung hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren, worin ich auch eine klare Rechtswidrigkeit erkenne. Die Behörde hat hier klar verabsäumt in der Begründung anzuführen, worin sie rechtlich die Richtigkeit der von Amts wegen erstellten Lohnzettel erkennt und ist mit keinem Wort auf die Einwände der m x in dieser Causa eingegangen. Ein weiterer Kritikpunkt in der Erledigung der bezeichneten Wiederaufnahmen ist ebenfalls die Ansatzhöhe der angeblich zugeflossenen Bezüge. Das Finanzamt Feldkirch hat in Ermangelung der rechtlichen Abklärung, ob überhaupt die Pflicht der m x bestanden hat, Lohnzettel ausstellen zu müssen, jene Beträge als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit klassiert, welche in Form einer erhöhten Parteienförderung an die einzelnen Parteien geflossen sind, ohne zu prüfen, ob der einzelne Gemeindevorsteher von der Gemeinde etwas erhalten hat oder nicht. Die Einrede einer Einkommensverwendung muss insofern entkräftet werden, da die einzelnen Gemeindevorsteher keinerlei Rechtsansprüche auf Auszahlungen seitens der Gemeinde (es gibt hier definitiv und nachweisbar keine entsprechende Verordnung mehr, im Gegenteil) noch der Partei haben. Allfällig getätigte Auszahlungen von der Partei an die Gemeindevorsteher basieren auf entsprechenden Parteibeschlüssen und decken sich nicht mit den vom Finanzamt Feldkirch angesetzten Beträgen. Die von der Partei ausbezahlten Beträge sind bestenfalls als Funktionsvergütungen unter den sonstigen Einkünften zu subsumieren. Obwohl die bezeichneten Bescheide in ihrer Grundsätzlichkeit bekämpft werden, weise ich weiters

daraufhin, dass in den vorliegenden Bescheiden noch die Werbungskostenpauschale für Politiker absetzbar wäre, was ich hiermit vorsorglich beantrage.”

Das Finanzamt hat die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren der Jahre 2007 und 2008 ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Von folgendem (hier zu interessierenden) Sachverhalt ist auszugehen:

Der Berufungswerber gab in seinen (elektronisch eingereichten) Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2007 und 2008 hinsichtlich der Anzahl der Stellen (AbeitgeberInnen, Pensionsstellen), die Bezüge (Lohn, Gehalt oder Pensionen) ausbezahlt haben, jeweils “1” an.

Das Finanzamt berücksichtigte bei den Veranlagungen des Berufungswerbers für die Streitjahre die nichtselbständigen Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die L (vgl. die übermittelten Lohnzettel für die Jahre 2007 und 2008).

Weiters steht fest, dass keine weiteren Lohnzettel elektronisch übermittelt worden sind, sondern dass das Finanzamt in der Annahme, dass dem Berufungswerber aufgrund seiner Tätigkeit als Gemeindevertreter der Gemeinde x Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (Sitzungsgelder) zugeflossen sind, von Amts wegen Lohnzettel für die Jahre 2007 und 2008 erstellt hat (vgl. die Lohnzettel für die Jahre 2007 und 2008 vom 6. Juli 2009).

Mit Bescheide vom 8. Juli 2009 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 wiederaufgenommen und (nunmehr auch) die nichtselbständigen Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Gemeindevertreter lt. den vom Finanzamt erstellten Lohnzetteln in die Veranlagungen des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 miteinbezogen.

Wiederaufnahme der Verfahren 2007 und 2008:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO ua. dann zulässig, wenn 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. Die Wiederaufnahme von Amts wegen steht im Ermessen der Behörde, welche ihre Ermessens-übung zu begründen hat.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Verfahrens 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 der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtsweise Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen 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 die Beru-

fungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. zB VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 ausdrücklich damit begründet, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Im vorliegenden Fall wurden aber für die Streitjahre keine neuen bzw. berichtigten Lohnzettel übermittelt (vgl. die obige Darstellung des unstrittigen Sachverhaltes). In der Annahme, dass dem Berufungswerber aufgrund seiner Tätigkeit als Gemeindevertreter der Gemeinde x Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (Sitzungsgelder) zugeflossen sind, hat das Finanzamt mangels Übermittlung von Lohnzetteln seitens der Gemeinde x am 6. Juli 2009 Lohnzettel für die Jahre 2007 und 2008 erstellt und wurden von der EDV-Anlage der Finanzverwaltung automatisch Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2007 und 2008 durchgeführt. Angesichts des unstrittigen Sachverhaltes liegt der vom Finanzamt genannte Wiederaufnahmegrund nicht vor; die Begründung der Wiederaufnahmbescheide 2007 und 2008 ist folglich nicht richtig.

Im Übrigen ist aus den bekämpften Wiederaufnahmbescheiden für den Berufungswerber selbst gar nicht ersichtlich, aus welchem konkreten Grund das Finanzamt die Wiederaufnahmen der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 verfügt hat. In der Begründung der bekämpften Bescheide wird auch nicht auf gesondert zugehende Begründungen oder die Begründung in einem anderen Bescheid verwiesen.

Da gegenständlich ein nicht sanierbarer Begründungsmangel vorliegt (vgl. dazu auch Ritz, BAO³, § 307 Tz 3), erweist sich das Berufungsbegehr als berechtigt und war der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 stattzugeben und hatte die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Wiederaufnahmbescheide zu erfolgen. Dadurch treten die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2007 und 2008 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Die mit den angefochtenen Wiederaufnahmbescheiden verbundenen Sachbescheide für die Jahre 2007 und 2008 (datiert mit 8. Juli 2009) scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 22. Jänner 2008 und vom 13. Februar 2009 leben damit wieder auf.

Einkommensteuer 2007 und 2008:

Die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 vom 8. Juli 2009 gehören - wie bereits vorher erwähnt - ex lege nicht mehr dem Rechtsbestand an. Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Berufung unzulässig. Die Berufungen vom 13. Juli 2009 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 vom 8. Juli 2009 waren folglich zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 12 BAO).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. April 2010