



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0122-F/07,
miterledigt RV/0123-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gmd., Adr., vertreten durch Dr. Hubert Fischer, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6721 Thüringerberg 197, vom 15. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 29. November 2006 und 30. November 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 und Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

1) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 29. November 2006 und 30. November 2006 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 treten in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

2) Die Berufung gegen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 vom 29. November 2006 und 30. November 2006 wird als unzulässig zurückgewiesen.

3) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte in den Jahren 2000 bis 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Grenzgängereinkünfte, ausländische und inländische Pensionseinkünfte).

Er gab in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2000** hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" und im Feld "Name und Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle" "Fa. X x 1.1. bis 31.12.2000" an. Unter Punkt 4.b) seiner Einkommensteuererklärung erklärte er die Höhe seiner Grenzgängereinkünfte bei der Fa. X ("Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind", Kennzahl 359: 375.306,42 ATS). In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung 2000 scheinen (nur) die Einkünfte bei der Fa. X auf (375.306,42 ATS).

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2001** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" und im Feld "Name und Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle" "Fa. X x 1.1. bis 31.12.2001" an. Unter Punkt 4.b) seiner Einkommensteuererklärung erklärte er die Höhe seiner Grenzgängereinkünfte bei der Fa. X ("Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind", Kennzahl 359: 379.104,95 ATS). In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung 2001 scheinen (nur) die Einkünfte bei der Fa. X auf (370.104,95 ATS).

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2002** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "2" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.b) seiner Einkommensteuererklärung gab er hinsichtlich der Kennzahl 359, "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind", in der Spalte "Betrag" an: "lt. Beilagen". Als Beilagen zur Einkommensteuererklärung wurden der Lohnzettel der Fa. X für die Zeit vom 1. Jänner 2002 bis 30. September 2002 und das Formular E17 mit dem Eintrag "1.10.2002 bis 31.12.2002 Invalidenrente, erste Auszahlung am 7.2.2003 lt. Beilage" vorgelegt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2003** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er hinsichtlich der Kennzahl 762, "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt", in der Spalte "Betrag" an: "lt. Beilage". Als Beilagen zur Einkommensteuererklärung wurden eine Rentenbescheinigung der Schweizerischen Lebensversicherungs- und

Rentenanstalt SL über die im Jahr 2003 ausbezahlte Rentenleistung in Höhe von 21.212,00 SFR und das Formular E17, in welchem diese Rentenleistung in Höhe von 21.212,00 SFr erklärt wurde, vorgelegt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2004** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "2" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er hinsichtlich der Kennzahl 359, "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt", in der Spalte "Betrag" an: "SFR 41.924,00".

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2005** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er hinsichtlich der Kennzahl 359, "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt", in der Spalte "Betrag" an: "CHF 20.926,00".

Das Finanzamt berücksichtigte bei der Veranlagung des Berufungswerbers für die Streitjahre die Grenzgängereinkünfte von der Fa. X und die ausländischen Pensionseinkünfte.

Am 29. November 2006 und am 30. November 2006 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 wiederaufgenommen, und zwar mit folgender Begründung:

"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."

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

Für die Jahre 2000 bis 2005 ergingen gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide; weiters ergingen für die Jahre 2000 bis 2004 Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen. In den in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2000 bis 2005 vom 29. November 2006 und 30. November 2006 berücksichtigte das Finanzamt auch den inländischen Pensionsbezug laut Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter; im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 berücksichtigte es außerdem eine bisher nicht erfasste Rente von der schweizerischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenver-

sicherungsanstalt.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 vom 30. November 2006 enthielten einen Hinweis auf den jeweiligen Umrechnungskurs bzw. einen Hinweis darauf, dass es durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen könne. Eine weitere Begründung enthielten diese Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 nicht. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 vom 29. November 2006 enthielten die Bemerkung, dass eine zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid gesondert zugehe. In der zusätzlichen Begründung vom 30. November 2006 hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 21.07.2006 wurde die Rente der schweizerischen AHV-Versicherungsanstalt nicht erfaßt. Die Versteuerung hatte im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO zu erfolgen.

Gemäß § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Bei Aktivbezügen kommen Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten gem. § 16 (1) Z 4e EStG 1988 (Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht), gem. § 16 (1) Z 4f EStG 1988 (Pflichtversicherungsbeiträge) oder gem. § 16 (1) Z 4g EStG 1988 (Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung = Krankenversicherungsanstalt) in Betracht. Grenzgänger sind gem.

§ 16 (1) Z 4g EStG 1988 im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

Da Sie als Pensionsbezieher die Beiträge ohne gesetzliche Verpflichtung an die Uniqua Versicherungsanstalt leisten, Grenzgängereigenschaft nicht vorliegt und auch die Voraussetzungen des allgemeinen Werbungskostenbegriffes nicht gegeben sind, ist eine Berücksichtigung der Beiträge in Höhe von 2.319,54 EUR (2003), 2.270,68 EUR (2004) und 2.303,23 EUR (2005) als Werbungskosten nicht möglich.

Im Übrigen sind Sie bereits durch die von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter in Salzburg einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge krankenversichert."

In der Berufung vom 15. Dezember 2006 brachte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers unter Verweis auf Ritz, Kommentar zu § 303 BAO, und auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, Folgendes vor:

Für das Jahr 2005 sei keine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO, sondern eine Berichtigung nach § 293 BAO zu verfügen. Da das materielle Ergebnis jedoch das gleiche sei, würden die Wiederaufnahme und der neue Bescheid für das Jahr 2005 nur hinsichtlich des Anlasses zur Änderung angefochten. Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide führten als Be-

gründung an, dass der Arbeitgeber oder die pensionsauszahlende Stelle berichtigte oder neue Lohnzettel übermittelt habe. Dazu sei festzuhalten, dass der Berufungswerber in sämtlichen Steuererklärungen der Jahre 2000 bis 2005 den Bezug der inländischen Pension offen gelegt habe. Somit habe die Behörde vor Erlassung des jeweiligen Einkommensteuerbescheides sehr wohl Kenntnis von seinen Pensionseinkünften gehabt. Der Abgabenbehörde sei also der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon im bisherigen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Eine Wiederaufnahme setze das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen voraus. Die im § 303 Abs. 4 BAO angeführten Gründe lägen in seinem Fall jedoch nicht vor. Insbesondere seien keine neuen Tatsachen und Beweismittel neu hergevorkommen, die der Behörde die Möglichkeit geboten hätten, bisher unbekannte, aber entscheidungsrelevante Sachverhaltsmomente bei der Veranlagung zu berücksichtigen. Die von der Behörde verfügte Wiederaufnahme habe offensichtlich nur den Zweck, die Folgen einer fehlerhaften Eingabe bzw. der Nichtberücksichtigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Ein Wiederaufnahmegrund läge auch deshalb nicht vor, weil keine zum Zeitpunkt der (ersten) Bescheiderlassung - die Tatsache der inländischen Pensionsbezüge sei ordnungsgemäß offen gelegt worden - existenten Tatsachen später hervorgekommen seien. Später entstandene Umstände (nova producta) seien keine Wiederaufnahmegründe. Eine Wiederaufnahme auf Grund angeblich neu hervorkommender Tatsachen oder Beweismittel diene nicht dazu, bloß die Folgen einer durch die Behörde unterlassenen Besteuerung offen gelegter Einkünfte zu beseitigen.

Im Übrigen sei aus der Begründung der Wiederaufnahmeverfügung nicht unmissverständlich und konkret abzuleiten gewesen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme habe nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Die so geforderte Darstellung des Bekanntwerdens fehle bei sämtlichen Wiederaufnahmebescheiden.

Für das Jahr 2000 sei übrigens eine Wiederaufnahme auf Grund des § 207 BAO verfahrensrechtlich nicht zulässig, da die allgemeine Verjährungsfrist (5 Jahre) (Bemessungsverjährung) eingetreten sei. Folglich habe auch der Bescheid betreffend die Anspruchszinsen nach § 205 BAO keine Grundlage. Er stelle den Antrag, die Bescheide auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2000 bis 2005 und die auf Grund dieser Bescheide neu ausgestellten Einkommensteuerbescheide ersatzlos aufzuheben. Die gemäß § 205 BAO auf Grund der Wiederaufnahme verfügten Bescheide über die Anspruchszinsen seien ebenfalls ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jänner 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte es Folgendes aus:

"Aufgrund einer infolge eines Rückzahlungsantrages vorgenommenen Überprüfung des Einkommensteuerbescheides 2005 (nachträgliche Erfassung AHV-Rente, Überprüfung des Vorliegens einer inländischen Pflichtversicherung aufgrund der geltend gemachten Uniqua-Krankenversicherungsbeiträge) wurde festgestellt, dass unter der Sozialversicherungsnummer des Steuerpflichtigen unter dessen Zweitnamen (F XX) dem Finanzamt bereits Lohnzettel übermittelt worden waren. Das Neuherkommen von Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ist nach dem jeweiligen Verfahren zu beurteilen, sodass die im Lohnzettelverfahren (unter der Sozialversicherungsnummer) übermittelten Daten für die Einkommensteuerveranlagung eine neu hervorgekommene Tatsache darstellen (vgl. Ritz, BAO, Rz 14 zu § 303); dies trotz Bekanntgabe des Lohnzettels in der Einkommensteuererklärung (vgl. UFS 27.4.2005, RV/0360-W/04). Auch wurde die Verjährungsfrist für das Jahr 2000 durch Erlassung des Erstbescheides am 13.9.2001 gem. § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr (bis 31.12.2006) verlängert, sodass hinsichtlich der vorgenommenen Wiederaufnahme des Verfahrens für dieses Jahr die Verjährung nicht eingetreten ist."

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2007 beantragte die steuerliche Vertretung des Berufungswelbers, die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag und in den ergänzenden Schriftsätze vom 20. Juni 2007 und vom 13. Jänner 2008 führte diese unter Verweis auf Ritz, Kommentar zu § 303 BAO, Kotschnigg, in: RdW 2007/278, 254, und die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, Folgendes ergänzend aus:

Die für das Jahr 2005 verfügte Wiederaufnahme sei nicht nur mit Berufung bekämpft worden, sondern es sei auch ein Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides nach § 293 BAO gestellt worden. Die Berufung sei abgewiesen worden. Der Antrag auf Berichtigung nach § 293 BAO bzw. § 293b BAO sei nach wie vor unerledigt. Dieser sei mit der Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahmeverfügung zu erledigen.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2007 sei versucht worden, die fehlenden Angaben in den Bescheiden vom 29. und vom 30. November 2006 nachzuholen. Dabei berufe sich die Behörde bei den Wiederaufnahmebescheiden - entgegen der Begründung in den Wiederaufnahmebescheiden - nicht auf berichtigte oder neue Lohnzettel von den pensionsauszahlenden Stellen, sondern auf die behördliche Aufarbeitung der beim Lohnzettelverfahren übermittelten Daten. Dieser Umstand ersetze aber nicht die fehlende bzw. unzutreffende und daher untaugliche (auch nicht mit der Berufungsvorentscheidung nachholbare) Begründung. Durch die amtliche Feststellung, dass die Lohnzettel nicht berichtigt oder neu übermittelt worden seien, erweise sich nämlich die in den Wiederaufnahmebescheiden

angeführte Begründung als inhaltlich untauglicher Wiederaufnahmegrund. Die in den Wiederaufnahmebescheiden angeführte Begründung sei unzutreffend.

Für den Fall, dass dem Begehren nach Aufhebung der Wiederaufnahme- bzw. der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 nicht oder nicht ganz stattgegeben werde, werde beantragt, dass die ausländische Rente (die ausländische Pensionskassenleistung sei ab 1. Oktober 2002 ausbezahlt worden) nur mit 76,79 % erfasst werden und dass für das Jahr 2005 der Freibetrag im Zusammenhang mit dem Bezug der erhöhten Familienbeihilfe für ein Kind (262,00 € x 12) bei der Veranlagung berücksichtigt werden solle.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 legte das Finanzamt ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Von folgendem Sachverhalt ist auszugehen:

Der Berufungswerber gab in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2000** hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" und im Feld "Name und Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle" "Fa. X x 1.1. bis 31.12.2000" an. Unter Punkt 4.b) seiner Einkommensteuererklärung erklärte er die Höhe seiner Grenzgängereinkünfte bei der Fa. X ("Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind", Kennzahl 359: 375.306,42 ATS). In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung 2000 scheinen (nur) die Einkünfte bei der Fa. X auf (375.306,42 ATS).

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2001** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" und im Feld "Name und Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle" "Fa. X x 1.1. bis 31.12.2001" an. Unter Punkt 4.b) seiner Einkommensteuererklärung erklärte er die Höhe seiner Grenzgängereinkünfte bei der Fa. X ("Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind", Kennzahl 359: 379.104,95 ATS). In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung 2001 scheinen (nur) die Einkünfte bei der Fa. X auf (370.104,95 ATS).

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2002** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "2" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.b) seiner Einkommensteuererklärung gab er hinsichtlich der Kennzahl 359, "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind", in der Spalte Betrag an: "It. Beilagen". Als Beilagen zur Einkommensteuererklärung wurden der Lohnzettel der Fa. X

für die Zeit vom 1. Jänner 2002 bis 30. September 2002 und das Formular E17 mit dem Eintrag "1.10.2002 bis 31.12.2002 Invalidenrente, erste Auszahlung am 7.2.2003 lt. Beilage" vorgelegt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2003** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er hinsichtlich der Kennzahl 762, "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt", in der Spalte "Betrag" an: "lt. Beilage". Als Beilagen zur Einkommensteuererklärung wurden eine Rentenbescheinigung der Schweizerischen Lebensversicherungs- und Rentenanstalt SL über die im Jahr 2003 ausbezahlte Rentenleistung in Höhe von 21.212,00 SFR und das Formular E17, in welchem diese Rentenleistung in Höhe von 21.212,00 SFr erklärt wurde, vorgelegt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2004** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "2" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er hinsichtlich der Kennzahl 359, "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt", in der Spalte "Betrag" an: "SFR 41.924,00".

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2005** gab er hinsichtlich der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr im Feld "Anzahl" "1" an. Die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle war nicht erforderlich. Unter Punkt 4.2. seiner Einkommensteuererklärung gab er hinsichtlich der Kennzahl 359, "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt", in der Spalte "Betrag" an: "CHF 20.926,00"

Die Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter hat ihren jeweiligen Lohnzettel für die Jahre 2000 bis 2005 unstrittig zeitgerecht elektronisch übermittelt. Der jeweilige Lohnzettel des Berufungswerbers wurde aber nicht unter dem Namen "Bw.", sondern unter dem Namen "XX F" (XX ist der zweite Vorname des Berufungswerbers) übermittelt. Die EDV-Anlage der Finanzverwaltung ordnete folglich die Lohnzettel nicht dem Berufungswerber zu. Da das Finanzamt die Eintragungen des Berufungswerbers in seiner jeweiligen Einkommensteuererklärung bei der Anzahl der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen im Zuge

der Bearbeitung der Erklärung nicht übernommen hat, konnten die Veranlagungen des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für das Jahre 2000 bis 2005 durchgeführt werden. Am 28. November 2006 erfolgte durch das Finanzamt eine sog. Subjektvereinigung; dabei wurden die von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter übermittelten und in der EDV-Anlage der Finanzverwaltung vorhanden gewesenen Lohnzettel dem Berufungswerber zugeordnet (vgl. dazu den Aktenvermerk des Finanzamtes vom 20. November 2006 und den Aktenvermerk des Unabhängigen Finanzsenates über das Telefonat mit dem Finanzamt Feldkirch vom 12. März 2010). Durch die Subjektvereinigung wurden von der EDV-Anlage der Finanzverwaltung automatisch Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2000 bis 2005 durchgeführt.

Wiederaufnahme der Verfahren 2000 bis 2005:

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 Ermessensübung 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 amtswiegige 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 Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid 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 2000 bis 2005 ausdrücklich damit begründet, dass von einem Arbeitgeber (bzw. einer pensionsauszahlenden Stelle) des Berufungswerbers ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Im vorliegenden Fall wurden aber von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter für die jeweiligen Streitjahre keine neuen bzw. berichtigten Lohnzettel ausgestellt und übermittelt (vgl. die obige Darstellung des unstrittigen Sachverhaltes). Durch die am 28. November 2006 erfolgte Subjektvereinigung wurden von der EDV-Anlage der Finanzverwaltung automatisch Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2000 bis 2005 durchgeführt und die von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter übermittelten und in der EDV-Anlage der Finanzverwaltung vorhanden gewesenen Lohnzettel wurden dem Berufungswerber zugeordnet. Der vom Finanzamt genannte Wiederaufnahmsgrund liegt daher nicht vor; die Begründung der Wiederaufnahmebescheide 2000 bis 2005 ist folglich nicht richtig.

Im Übrigen fehlte im konkreten Fall auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensausübung (der Vollständigkeit halber ist diesbezüglich zu bemerken, dass ein Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensentscheidung allein nicht als wesentlich gilt und für sich nicht zur Bescheidaufhebung führt; vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2944).

Da gegenständlich ein nicht sanierbarer Begründungsmangel vorliegt (der Begründungsman-
gel ist weder durch die Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jän-
ner 2007 noch durch die gegenständliche Berufungsentscheidung sanierbar; vgl. dazu auch
Ritz, BAO³, § 307 Tz 3), erweist sich das Berufungsbegehren als berechtigt und war der Beru-
fung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jah-
re 2000 bis 2005 stattzugeben und hatte die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Wieder-
aufnahmbescheide zu erfolgen. Dadurch treten die Einkommensteuerverfahren der Jah-
re 2000 bis 2005 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wieder-
aufnahme befunden haben. Die mit den angefochtenen Wiederaufnahmbescheiden
verbundenen Sachbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 (datiert mit 29. November 2006 und
30. November 2006) scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; die Einkommen-
steuerbescheide 2000 bis 2005 vom 13. September 2001, 13. August 2002, 15. Oktober 2003,
2. November 2004, 23. Juni 2005 und 21. Juli 2006 leben damit wieder auf.

Einkommensteuer 2000 bis 2005:

Die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 vom 29. Novem-
ber 2006 und 30. November 2006 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 streitgegenständliche Berufung vom 15. Dezember 2006
gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 vom 29. November 2006
und 30. November 2006 war folglich zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 12 BAO).

Anspruchszinsen 2000 bis 2004:

Hinsichtlich des Begehrens im Berufungsschriftsatz vom 15. Dezember 2006, dass die gemäß
§ 205 BAO auf Grund der Wiederaufnahme verfügten Bescheide über die Festsetzung von An-
spruchszinsen ersatzlos aufzuheben seien, ist zu bemerken, dass ein Anspruchszinsenbescheid
nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung angefochten werden kann, dass der
maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei. Erweist sich der Stamm-
abgabenbescheid (= Einkommensteuerbescheid) als rechtswidrig und wird er abgeändert oder
aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- bzw. Aufhe-
bungsbescheid gebundenen, neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Abänderung des
ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (vgl. Ritz, BAO³, § 205, Tz 33 bis 35).

Zur Information:

Was das Vorbringen im Vorlageantrag vom 21. Jänner 2007 anlangt, dass nach Aufhebung
des Wiederaufnahmbescheides und des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 der
(alte) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 gemäß § 293 BAO bzw. § 293b BAO be-
richtigt werden solle, so ist dazu zu sagen, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht für die

Berichtigung von einem Bescheid, der von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen worden ist, zuständig ist; die Berichtigung obliegt jener Abgabenbehörde, die diesen (allenfalls zu berichtigenden) Bescheid erlassen hat (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 293 Tz 12 und § 293b Tz 23).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. März 2010