

GZ. RV/1247-W/08,
GZ. RV/1248-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Wilfried Orth, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999, Einkommensteuer für das Jahr 1999, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Die Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum als Ärztin bei der X-Krankenkasse nicht-selbständig tätig; darüber hinaus bezog sie als Ärztin Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Am 3. April 2000 langte ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 beim zuständigen Finanzamt ein; darin war die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit "1" angegeben, als Name des Arbeitgebers war die X-Krankenkasse angeführt (S 9/1999 Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt). Auch in der "Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999" war unter dem Punkt "ad 4.a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" als bezugsauszahlende Stelle lediglich die X-Krankenkasse angegeben (S 2/1999 E-Akt). Am 23. August 2000 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999; diesem lagen als Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit die von der X-Krankenkasse an die Bw. ausgezahlten Bezüge zu Grunde.

Im Juli 2007 wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz eine sog. "Subjektvereinigung" durchgeführt (S 15 f., 27, 29/1999 E-Akt), im Rahmen derer ein weiterer Lohnzettel (Aussteller: Y) für 1999 der Bw. zugerechnet wurde (laut Aktenvermerk eines Organwalters des Finanzamtes vom 3. März 2008 (S 40/1999 E-Akt) handelte es sich um die Auszahlung eines bei Y ange-sparten Pensionsanspruches an die Bw.); jener Lohnzettel war gemäß diesem Aktenvermerk im Februar 2000 übermittelt worden, jedoch nicht an ein bestimmtes Finanzamt, sondern an die "Zentralsammelstelle des BMF". Weitere Nachforschungen der Abgabenbehörde I. Instanz ergaben, dass Y ihre Lohnzettel für das Jahr 1999 jedenfalls am 26. Jänner 2000 bzw. am 8. Februar 2000 übermittelt hatte (S 42/1999 E-Akt).

Auf Grund der oa. "Subjektvereinigung" nahm das Finanzamt am 25. Juli 2007 das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid, in dem es die von Y an die Bw. ausgezahlten Bezüge - neben den von der X-Krankenkasse erhaltenen Bezügen - in die Besteuerung miteinbezog. Der Wiederaufnahmebescheid enthält folgende Begründung:

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

Der neue Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid) für das Jahr 1999 weist folgende Begründung auf:

"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 genauso viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat."

Im Veranlagungsakt des Finanzamtes (S 29, 32, 40, 47/1999 E-Akt) befinden sich Aktenvermerke, aus denen hervorgeht, dass die Abgabenbehörde I. Instanz im gegenständlichen Fall offensichtlich vom Vorliegen von Abgabenhinterziehung ausgeht und deshalb die siebenjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 2. Satz BAO für anwendbar erachtet.

Am 3. September 2007 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung sowohl gegen den oa. Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den oa. neuen Sachbescheid:

Der neu hervorgekommene Lohnzettel der Y müsse vorerst auf seine Berechtigung hin geprüft werden; vorweg ersuche er jedoch um Bekanntgabe, wann der Lohnzettel dem Finanzamt zugegangen sei und welche nach außen erkennbaren Amtshandlungen erfolgt seien, die für die Beurteilung der Verjährung gemäß §§ 207 ff BAO wesentlich seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, wobei es Folgendes ausführte:

"Ihrer Berufung konnte aus folgenden Gründen nicht stattgegeben werden: Sie haben im Jahr 1999 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei Dienstgebern bezogen, jedoch in Ihrer Einkommensteuererklärung offensichtlich übersehen, den Lohnzettel der Y in Höhe von 24.001,08 € bekannt zu geben. Außerdem war unter der Rubrik Lohnzettel nur ein Lohnzettel angeführt. Durch amtliche Recherchen des Finanzamtes ergab sich die Tatsache, dass Sie im Jahr 1999 jedoch von zwei Dienstgebern Lohneinkünfte bezogen haben. Aus diesem Grund und da Sie damit der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO nicht nachgekommen sind, konnte Ihrer Berufung nicht stattgegeben werden."

In seinem Vorlageantrag vom 25. Februar 2008 führte der steuerliche Vertreter der Bw. zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus, seinem Ersuchen um Mitteilung, wann der Lohnzettel dem Finanzamt zugegangen sei, sei nicht gesondert entsprochen worden. Die Berufungsvorentscheidung verweise allerdings auf amtliche Recherchen des Finanzamtes. Wann diese Recherchen geführt worden seien, sei aber auch der Berufungsvorentscheidung nicht zu entnehmen, ebenso wenig, wann dieser Lohnzettel überhaupt erstellt worden sei. Da der steuerliche Vertreter unter diesen Umständen davon ausgehen müsse, dass Tatsachen und Beweismittel für das Finanzamt nicht neu hervorgekommen seien, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO auch nicht mehr zulässig.

Zum neuen Sachbescheid führte der steuerliche Vertreter aus, seinem Ersuchen um Mitteilung, welche nach außen erkennbaren Amtshandlungen erfolgt seien, die für die Beurteilung der Verjährung gemäß §§ 207 ff BAO wesentlich seien, sei nicht gesondert entsprochen worden. Die Berufungsvorentscheidung enthalte dazu keinerlei Angaben, die über

den unbestimmten Hinweis auf amtliche Recherchen hinausgingen. Da er unter diesen Umständen davon ausgehen müsse, dass außer dem Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 23. August 2000 (Erstbescheid) keine weiteren, nach außen erkennbaren Amtshandlungen gesetzt worden seien, sei eine Festsetzung von Einkommensteuer für das Jahr 1999 im Rahmen der Bestimmungen der §§ 207 ff BAO nicht mehr zulässig.

Am 21. April 2008 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Rechtsgrundlagen:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, 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.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden 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.

b) Festgestellter Sachverhalt:

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bw. im Jahr 1999 – neben ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit – Bezüge sowohl von der X-Krankenkasse als auch von Y erhalten hat. Beide bezugsauszahlende Stellen haben über die von ihnen an die Bw. ausgezahlten Bezüge jeweils einen Lohnzettel ausgestellt; beide Lohnzettel wurden *im Jahr 2000* der Finanzverwaltung übermittelt (der von Y ausgestellte Lohnzettel wurde im Februar 2000 jedoch nicht an ein bestimmtes Finanzamt, sondern an die "Zentralsammelstelle des BMF" übersendet, siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung).

Weiters steht fest, dass das Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der Bw. für 1999 zunächst nur die von der X-Krankenkasse ausgezahlten Bezüge – neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit – in die Besteuerung miteinbezogen hat; zum einen hat die Bw. in ihrer Einkommensteuererklärung für 1999 nur *eine* bezugsauszahlende Stelle (die X-Krankenkasse) angegeben, zum anderen war dem Finanzamt bei Erlassung des Erstbescheides am 23. August 2000 nicht bekannt, dass es sich beim Empfänger der von der X-Krankenkasse und von Y jeweils ausgezahlten Bezüge um ein und dieselbe Abgabepflichtige handelt. Erst im Juli 2007 führte die Abgabenbehörde I. Instanz eine sog. "Subjektvereinigung" durch, im Rahmen derer der von Y ausgestellte Lohnzettel der Bw. zugerechnet wurde, was in weiterer Folge zur amtsweigigen Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 1999 und zur Erlassung eines neuen Sachbescheides führte, der auch die von Y an die Bw. ausgezahlten Bezüge in die Besteuerung miteinbezog. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmbescheid vom 25. Juli 2007 führt als Begründung der amtsweigigen Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 1999 an, dass von einem der Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) der Bw. *ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt* worden sei (siehe oben im Sachverhaltsteil).

Zur Verjährungsproblematik im gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass das Finanzamt offensichtlich vom Vorliegen von Abgabenhinterziehung ausgeht und deshalb die siebenjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 2. Satz BAO für anwendbar erachtet (siehe oben).

Diesen Sachverhalt legt der Unabhängige Finanzsenat seiner rechtlichen Würdigung zu Grunde.

c) Rechtliche Würdigung:

Im Erkenntnis *VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141*, hat das Höchstgericht ausgeführt, dass die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zusteht, die den Bescheid in I. 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.*

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde II. Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, *nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanz-*

amt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde I. Instanz gebildet hatte (*VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141*).

Aufgabe der Berufungsbehörde 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 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*. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden:

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 ausdrücklich damit begründet, dass von einem der Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) der Bw. ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Dies entspricht jedoch *nicht* den Tatsachen, da weder ein berichtigter noch ein neuer Lohnzettel für das Jahr 1999 nach Erlassen des Einkommensteuerbescheides (Erstbescheides) am 23. August 2000 übermittelt worden war; vielmehr war der Lohnzettel der Y *bereits im Februar 2000* (an die "Zentralsammelstelle des BMF") übersendet worden. Dass dem Finanzamt bei Erlassung des Erstbescheides am 23. August 2000 nicht bekannt war, dass es sich beim Empfänger der von der X-Krankenkasse und von Y jeweils ausgezahlten Bezüge um ein und dieselbe Abgabepflichtige handelt und dies erst im Zuge der "Subjektvereinigung" im Jahr 2007 neu hervorkam, mag zwar einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen, jedoch hat das Finanzamt diesen *nicht* zur Begründung des streitgegenständlichen Wiederaufnahmbescheides herangezogen.

Da es Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist, 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 (siehe oben; der Berufungsbehörde ist es somit verwehrt, andere Sachverhaltsmomente für

die Begründung der Wiederaufnahme heranzuziehen als das Finanzamt), war – da die Abgabenbehörde I. Instanz einen untauglichen (nicht den Tatsachen entsprechenden) Wiederaufnahmegrund herangezogen hat - spruchgemäß zu entscheiden.

Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die gegenständliche Verjährungsproblematik näher einzugehen (wobei freilich anzumerken ist, dass die Frage, ob eine Abgabe hinterzogen ist, eine Vorfrage darstellt (die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen); die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 207 Tz 15, mit Judikaturnachweisen)).

Wien, 29. Mai 2008