



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, vom 24. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 24. März 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24.3.2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24.3.2009 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass sich eine Änderung bei den progressionswirksamen Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandhilfe, etc.) ergeben hätte. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen um die Krankengeldzahlung der GKK in Höhe von € 11.782,44 brutto und um das Arbeitslosengeld des AMS in Höhe von € 983,02 ergänzten neuen Einkommensteuerbescheid 2008 wodurch sich anstatt der mit Erstbescheid vom 22.1.2009 festgesetzten Gutschrift in Höhe von € 3.430,02 lediglich eine Gutschrift in Höhe von € 830,72 ergeben hat. Der Differenzbetrag in Höhe des zuviel ausbezahlten Betrages von € 2.599,30 wurde zurückgefordert.

In den dagegen erhobenen Berufungen wendete der Berufungswerber ein, da er seit 9.12.2008 arbeitslos sei und über das AMS im Unternehmensgründungsprogramm sei, betrage sein Taggeld des AMS € 43,-. Er habe das vom Finanzamt gutgeschriebene Geld bereits in seine Ausbildung investiert und könne den rückgeforderten Betrag derzeit nicht einzahlen. Seine Lebenshaltungskosten würden bereits € 1.000,-/Monat betragen und er wisse nicht, wie er den rückgeforderten Betrag begleichen könne. Der Fehler (verspätete Meldung der GKK) liege nicht bei ihm, da er den Antrag für die Arbeitnehmerveranlagung richtig gestellt habe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 69 Abs. 2 EStG 1988 und § 3 Abs. 2 EStG 1988. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde ausgeführt, dass die dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung bekannten Daten auf der letzten Seite des Bescheides zur Überprüfung durch den Steuerpflichtigen angeführt werden würden. Bei nachträglichem Erhalten von weiteren Lohnzetteln und Mitteilungen sei eine Überprüfung auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Bundesabgabenordnung vorzunehmen. Da im Fall des Berufungswerbers erst nach Bescheiderstellung eine Mitteilung vom Arbeitsmarktservice und ein Lohnzettel der Krankenkasse übermittelt worden wären, sei eine Wiederaufnahme und Neuberechnung der Einkommensteuer geboten gewesen. Die Festsetzung der Abgaben sei daher – zumindest nach der derzeit bekannten Aktenlage – richtig. Hinsichtlich der Entrichtung der Abgaben werde auf eine mögliche Kontaktaufnahme mit der Abgabensicherung (Ratenzahlung, etc.) verwiesen.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag brachte der Berufungswerber vor, dass er seit 1.9.2009 als A selbständig erwerbstätig sei. Als Kleinunternehmer (Jahresumsatz < € 30.000,-) und noch dazu in der Gründungsphase sei er derzeit nicht in der Lage, den geforderten Betrag zu bezahlen. Er möchte nochmals darauf hinweisen, dass bei seinem Antrag zur Arbeitnehmerveranlagung für 2008 kein Fehler seinerseits gemacht worden sei. Er sei auch nicht in der Lage, die Berechnung des Bescheides des Bundesministeriums für Finanzen auf seine Richtigkeit nachzuprüfen oder gar nachzurechnen. Deshalb habe er, wie auch in den vielen Jahren davor, sich darauf verlassen, dass der Bescheid in Ordnung sei. In der Bescheidbegründung vom 5.10.2009 gehe es um das Arbeitslosengeld, aber nicht um das Krankengeld, welches ja zu diesem Fehler geführt habe. Er habe seine Arbeitnehmerveranlagung online erledigt. Die GKK habe die Meldung über das an ihn ausbezahlte Krankengeld nicht ordnungsgemäß durchgeführt. Es gebe im Onlineformular keine Möglichkeit der Meldung von Krankenbezügen.

Das Finanzamt legte die Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob durch die Meldung von Arbeitslosenbezügen und der Übermittlung eines Lohnzettels über den Bezug von Krankengeld nach Erlassung der im (Erst)Veranlagungsverfahren (ohne Einbeziehung der Krankengeldbezüge und des Arbeitslosengeldes) ergangenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die das Finanzamt berechtigt haben, das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufzunehmen und neue Abgabenbescheide einschließlich der Krankengeldbezüge und des Arbeitslosengeldes zu erlassen. Weiters zweifelt der Berufungswerber offensichtlich daran, dass auch der Bezug von Arbeitslosengeld zu einer Erhöhung der Steuerpflicht führt, da er vermeint in der Begründung vom 5.10.2009 zur abweisenden Berufungsvorentscheidung gehe es um das Arbeitslosengeld, aber nicht um das Krankengeld, welches ja zu diesem Fehler geführt habe.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens 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.

Aus der Sicht des Finanzamtes ergeben sich die neuen Tatsachen aus dem Umstand, dass nach Erlassung des Erstbescheides am 22.1.2009 Meldungen über bezogenes Krankengeld am 23.2.2009 und über Arbeitslosengeld am 23.1.2009 elektronisch übermittelt wurden.

Der Berufungswerber beruft sich zusammengefasst darauf, dass der Fehler (verspätete Meldung der GKK) nicht bei ihm liegen würde, da er den Antrag für die Arbeitnehmerveranlagung richtig gestellt habe. Die GKK habe die Meldung über das an ihn ausbezahlte Krankengeld nicht ordnungsgemäß durchgeführt.

Unter dem Begriff „Tatsachen“ sind nach Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Tz 7 zu § 303 und die dort zitierte Judikatur, ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände zu verstehen, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom bisherigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren

erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc.) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes (VwGH 16.9.2003, 98/14/0031; 29.9.2004, 2001/13/0135).

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Urtz, BAO, § 303 E, E 177).

Auf den gegenständlichen Fall angewendet bedeutet das, dass dem Finanzamt die für die Erlassung eines Einkommensteuerbescheides wesentliche Tatsache des Vorliegens von Krankengeld- und Arbeitslosengeldbezügen nicht bekannt sein konnte, wenn unbestritten die elektronischen Meldungen dieser Bezüge erst nach Erlassung der Bescheide vom 22.1.2009, nämlich am 23.1.2009 und am 23.2.2009, erfolgt sind. Dem Einwand des Berufungswerbers, der Fehler (verspätete Meldung der GKK) würde nicht bei ihm liegen, da er den Antrag für die Arbeitnehmerveranlagung richtig gestellt habe (Bezug von Kranken- u. Arbeitslosengeld auf Ja korrigiert), ist entgegenzuhalten, dass es für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens bedeutungslos ist, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind.

Auch wenn die Finanzbehörde anlässlich der Veranlagung keine weiteren Ermittlungen über die Sachverhaltsumstände durchgeführt hat, hindert dies nicht die spätere Verfahrenswiederaufnahme; es ist selbst unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (siehe Ellinger-Iro-Kram-Urtz, a.a.O., E 177a; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; 27.4.2000, 97/15/0207; 18.12.1996, 94/15/0155; UFS 3.1.2007, RV/0016-K/06). Wenn also das Finanzamt keine weiteren Ermittlungen darüber angestellt hat, dass der Berufungswerber in seiner Erklärung zwei bezugsauszahlende Stellen angegeben hat, jedoch nur ein Lohnzettel einer bezugsauszahlende Stelle übermittelt wurde, hat das keinen Einfluss darauf, dass sich der Wissensstand des Finanzamtes nach Erlassung des Erstbescheides am 22.1.2009 durch die Übermittlung von Meldungen weiterer Bezüge derart geändert hat, dass ein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt wurde. Dem Finanzamt war somit der Sachverhalt vor Erlassung des Erstbescheides vom 22.1.2009 noch nicht so vollständig bekannt bzw. offen gelegt, dass es schon im Erstverfahren zu der im wiederaufgenommenen Verfahren ergehenden Entscheidung gelangen hätte können.

Die Rechtfertigung der verschuldensneutralen Gestaltung des Neuerungstatbestandes im amtswegigen Wiederaufnahmeverfahren besteht darin, dass ansonsten dem Finanzamt im

Unterlassen behördlicher Untersuchungen stets pflichtwidrige Untätigkeit vorgeworfen werden könnte und damit in jedem Einzelfall im Erstverfahren die Ermittlungen bis zum Äußersten vorangetrieben werden müssten (vgl. die Ausführungen in Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2935, 1. Absatz).

§ 303 Abs. 4 BAO ist auf Grund seiner Formulierung ("...kann...") eine Ermessensbestimmung. Dabei sind die Ziele der im Bereich der Abgabenfestsetzung herrschenden Grundsätze in entsprechender Weise gegeneinander abzuwägen. Insbesondere ist bei einer positiven Ermessensentscheidung darzulegen, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (siehe Ritz, a.a.O., Tz 37 zu § 303 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Das Finanzamt hat bereits im angefochtenen Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens begründend ausgeführt, dass für die positive Ermessensentscheidung im gegenständlichen Fall vor allem der Umstand gesprochen hat, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Ebenso wurde damit auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig zu behandeln sind, Rechnung getragen. Blicke der Erstbescheid im Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an vollständig bekannt waren, gegenüber dem Berufungswerber benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme des Verfahrens sprach vor allem auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die zu niedrige Erfassung der Einkünfte des Berufungswerbers hätte nämlich einen Einnahmenausfall des Staates nach sich gezogen.

Die Frage nach der Billigkeit der Wiederaufnahme, im Rahmen welcher vor allem darauf Bedacht zu nehmen war, ob berechnete Interessen des Berufungswerbers an der Rechtsbeständigkeit verletzt würden, vermochte die oben genannten Gründe für die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahmen nicht in den Hintergrund zu drängen.

Auch wenn der Berufungswerber vorbringt, nicht in der Lage zu sein, die Berechnung des Bescheides des Bundesministeriums für Finanzen auf seine Richtigkeit nachzuprüfen oder gar nachzurechnen, ist dem Finanzamt darin Recht zu geben, wenn es darauf hinweist, dass die dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung bekannten Daten auf der letzten Seite des Bescheides zur Überprüfung durch den Steuerpflichtigen angeführt waren und somit die dem Bescheid zu Grunde liegenden Bezüge dem Bescheid selbst leicht zu entnehmen sind.

Wenn er weiters einwendet, dass ihm die Übermittlung des Lohnzettels bzw. der Meldung des Arbeitslosengeldbezuges nicht angelastet werden könne, und sich die Frage stellt, inwieweit die Behörde an der Nichtvornahme weiterer Ermittlungen trotz seiner Angaben in der Erklärung ein Verschulden trifft, so vermag dies all jene angeführten Gründe, die für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sprechen, nicht aufzuwiegen, zumal - wie bereits ausgeführt - das Verschulden der Behörde bei der Ermittlung von Tatsachen unbeachtlich ist. Die vom Berufungswerber angesprochenen Probleme bei der Begleichung des zurückgeforderten Betrages haben im Übrigen keinen Einfluss auf die Rechtsrichtigkeit der angefochtenen Bescheide. Dass das Krankengeld nicht gemeldet werden könne, trifft insofern nicht zu, als der Berufungswerber nach dem vom Finanzamt übermittelten Ausdruck seine Angaben bezüglich des Erhaltes von Kranken- bzw. Arbeitslosengeld korrigiert hat.

Unter Zugrundelegung der oben angeführten Erwägungen kommt der Unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass der vom Finanzamt erlassene Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 vom 24. März 2009 nicht mit Rechtswidrigkeit belastet war.

Die Ausführungen des Berufungswerbers in seinem Berufungsschreiben waren zwar grundsätzlich darauf gerichtet, die Berechtigung der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wiederaufnahme zu widerlegen, indirekt aber bzw. im Endergebnis auf eine Korrektur des Einkommensteuerbescheides 2008 im Sinne eines Ansatzes der Bemessungsgrundlagen laut dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 22. Jänner 2009.

Obwohl der Berufungswerber die Richtigkeit des nach Erlassung des Erstbescheides übermittelten Lohnzettels für das von ihm bezogene Krankengeld und die Meldung des Arbeitslosengeldbezuges nicht angezweifelt hat, verweist er darauf, dass in der Bescheidbegründung vom 5.10.2009 es um das Arbeitslosengeld, aber nicht um das Krankengeld gehe, welches ja zu diesem Fehler geführt habe. Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 ist lediglich eine vorläufige Lohnsteuervorauszahlung vom Sozialversicherungsträger pauschal mit 22% einzubehalten und abzuführen. Die Auszahlungen aus der Krankenversicherung werden in der Folge im Wege der Veranlagung der vollen Tarifbesteuerung unterworfen und unterliegen dem Pflichtveranlagungsstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Bezüglich der Besteuerung des Arbeitslosengeldes wird auf die Ausführungen in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 5.10.2009 verwiesen.

Nachdem die Höhe der zugeflossenen Einkünfte aus der Krankenversicherung bzw. dem Arbeitslosenentgelt nicht in Frage gestellt wurden, konnte der Unabhängige Finanzsenat

weder eine materielle noch eine formelle Rechtswidrigkeit des gleichzeitig mit dem Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Einkommensteuerbescheides 2008 erkennen.

Es war daher gesamt gesehen spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 14. März 2011