



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,C-Gasse, vertreten durch Dr.J., Rechtsanwalt, W.,M-Straße, vom 5. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 22. Juni 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Arbeitslosengeld.

Aus der Einkommensteuerveranlagung 2008 vom 27. Jänner 2009 resultierte eine Gutschrift in Höhe von 473,55 Euro.

Mit Bescheid vom 22. Juni 2009 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 wiederaufgenommen, ein neuer Sachbescheid erlassen und begründend ausgeführt, es habe sich eine Änderung bei den progressionswirksamen Transferleistungen ergeben. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit

der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, auch die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

In der sowohl gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen den Sachbescheid gerichteten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. wie folgt aus:

Die Bw. habe bis Ende Juni 2008 als Arbeitnehmerin ein Gehalt und im zweiten Halbjahr 2008 Arbeitslosengeld bezogen. Mit Bescheid vom 6.10.2008 habe das AMS ausgesprochen, dass die Bw. für den Zeitraum 11.9.2008 bis 2.10.2008 kein Arbeitslosengeld erhalte; nach Einbringen einer Berufung sei dieser Bescheid aufgehoben worden. Mit einem weiteren Bescheid vom 12.11.2008 sei der Bezug des Arbeitslosengeldes für den Zeitraum 9.10.2008 bis 5.11.2008 widerrufen und das Arbeitslosengeld für den Zeitraum 9.10.2008 bis 31.10.2008 zurückgefordert worden. Auch einer dagegen erhobenen Berufung sei vollinhaltlich stattgegeben worden.

Im Einzelnen wurde vorgebracht:

1. Die Ermittlung der subtrahierten Tage im „Umrechnungszuschlag“ (182 statt zuvor 153) sei weder nachvollziehbar noch vom Finanzamt dargelegt worden.
2. Die Heranziehung des AMS-Bescheides vom 6.10.2008 für die Wiederaufnahme des Verfahrens verbiete sich schon allein deswegen, weil jenes Verfahren lange vor dem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung abgeschlossen gewesen sei und damit die im § 303 Abs. 4 geforderte „Nachträglichkeit“ nicht vorliege.
3. Der mit Berufung angefochtene Bescheid des AMS vom 12.11.2008 sei am 27.1.2008 (gemeint wohl: 27.1.2009) bereits angefochten gewesen und habe damit nicht mehr in relevanter Weise dem Rechtsbestand angehört. Er sei in der Folge gänzlich behoben worden. Das Finanzamt habe daher bei der Erlassung des Erstbescheides nicht von diesem Bescheid ausgehen dürfen, weshalb der Berufungsbescheid keine im § 303 BAO genannte Zulässigkeitsvoraussetzung darstelle.
4. Das Verfahren im Zusammenhang mit dem Bescheid vom 12.11.2008 betreffe eine vergleichsweise ganz geringfügige Größenordnung und stelle damit keinen „wesentlichen“ Punkt im Sinne des § 303 Abs. 1 lit c BAO dar.
5. Zum Zeitpunkt der Erlassung des ersten Einkommensteuerbescheides 2008 (datiert mit 27.1.2009) sei bereits die Berufung gegen den AMS-Bescheid vom 12.11.2008 vorgelegen; das AMS-Verfahren bzw. dessen Verlauf oder Ergebnis könne nicht unter den Begriff „neu hervorgekommene Tatsache oder Beweismittel“ subsumiert werden. Die Kenntnis dieser Umstände sei dem Finanzamt bereits am 27.1.2009 vorgelegen.

6. Die auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 27.1.2009 überwiesene Gutschrift in Höhe von 473,55 € habe die Bw. bereits gutgläubig verbraucht. Die nunmehrige Rückforderung stelle jedenfalls eine Unbilligkeit dar.

7. Eine Unbilligkeit sei weiters darin begründet, dass die Bw. für die im Rechtsmittelverfahren erzielte Leistung von 960,71 € (= Rückforderungsbetrag gemäß Bescheid vom 12.11.2008) mit einer Abgabennachforderung in Höhe von 438,34 € „bestraft“ werde. Die Belastung des Arbeitslosengeldbezuges mit 45% Einkommensteuer entziehe sich jeder Billigkeit.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden der Bw. in Wahrung des Parteiengehörs zwei Datenbankausdrucke übermittelt, aus denen ersichtlich war, dass sie in der Zeit vom 3.7.2008 bis 10.9.2008 und vom 11.9.2008 bis 31.12.2008 durchgehend Arbeitslosengeld in der Höhe von 47,11 Euro pro Tag bezogen hat und diese Tatsachen dem Finanzamt erst am 27. Februar 2009 nach Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids 2008 zur Kenntnis gelangten.

In der vom Vertreter erstatteten Stellungnahme wurde der Berufungsantrag vollinhaltlich aufrechterhalten und ausgeführt, die Datenbankausdrucke würden inhaltlich nicht bestritten. Welche Meldungen/Informationen das AMS dem Finanzamt vor dem 27.2.2009 übermittelt habe bzw. ob das AMS dem Finanzamt von den Berufungen berichtet habe, entziehe sich der Kenntnis der Bw.; es möge durchaus zutreffen, dass diesbezüglich Versäumnisse des AMS dem Finanzamt gegenüber vorlägen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bw. bezog vom 1.1.2008 bis 30.6.2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im zweiten Halbjahr 2008 war die Bw. arbeitslos.

Am 23.1.2009 wurde dem Finanzamt vom AMS bekanntgegeben, dass die Bw. folgende Beträge an Arbeitslosengeld für die im Folgenden angeführten Zeiten erhalten hat:

3.7. – 10.9.2008	70 Tage	2.923,90 €
11.9. – 8.10.2008	28 Tage	1.169,56 €
7.11.2008 – 31.12.2008	55 Tage	2.297,35 €
Summe	153 Tage	6.490,81 €

Nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 27.1.2009, und zwar am 27. Februar 2009, erlangte das Finanzamt Kenntnis davon, dass die Bw. im Jahr 2008 für folgende Zeiten Arbeitslosengeld bezogen hat:

3.7. – 10.9.2008	70 Tage	2.923,90 €
11.9. – 31.12.2008	112 Tage	4.678,24 €
Summe	182 Tage	7.602,14 €

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Bw., auf die im Akt befindlichen Bescheide und Datenbankausdrucke und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

1. Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem auch in allen jenen Fällen zulässig, in denen 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 amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Behörde.

Diesbezüglich ist zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmetatbestand erfüllt, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist; erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet ist, dass ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (vgl. Ellinger/Iro/KramerSutter-Urtz, BAO³, § 303, E 152 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Nach der ständigen 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 Abgabenbehörde 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 (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl. z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise

erkennbar gewesen seien, zu beurteilen ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, a.a.O, E 166 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, a.a.O, E 166f).

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/Sutter/Urtz, a.a.O, E 177).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind; insbesondere ist es unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, a.a.O, E 180)

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch das Gegenüberstellen des Wissensstandes der abgabenfestsetzenden Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissensstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind, wobei es nicht darauf ankommt, dass diese Tatsachen möglicherweise im Verfahren vor dem AMS erkennbar gewesen sind.

Dabei ist festzuhalten, dass der Behörde anlässlich der Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt war, dass die Bw. durchgehend vom 3.7.2008 bis 31.12.2008 Arbeitslosengeld bezogen hat. Die Behörde hatte auf Grund von drei Meldungen des AMS vom 23.1.2009 lediglich Kenntnis davon, dass die Bw. vom 3.7. – 10.9.2008, vom 11.9. – 8.10.2008 und vom 7.11.2008 – 31.12.2008 Arbeitslosengeld bezog. Sie hätte erst durch weitere Ermittlungen die für die Abgabebemessung relevanten Daten des Arbeitslosengeldbezuges feststellen müssen, was sie aber unterlassen hat.

Erst durch die nach Erlassung des Erstbescheides durch das AMS am 27.2.2009 übermittelten Daten verfügte das Finanzamt über jenen Wissensstand, der ihr die Erlassung des neuen Sachbescheides ermöglichte. Mit der Übermittlung der für die Besteuerung der Bw. maßgeblichen Angaben hinsichtlich der tatsächlich bezogenen progressionswirksamen Transferleistungen ist daher eine Tatsache neu hervorgekommen, die bisher im Verfahren nicht berücksichtigt wurde, und deren Kenntnis im Spruch einen anders lautenden Bescheid (nämlich den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheid) herbeigeführt hätte. Da der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens auf die der Abgabenbehörde erster Instanz erstattete Meldung gestützt wurde und nicht auf den AMS-Bescheid vom 6.10.2008 bzw den Bescheid vom 12.11.2008, von denen die Abgabenbehörde

gar keine Kenntnis erlangte, erübrigt sich ein Eingehen auf das diesbezügliche Vorbringen. Die Tatsache, dass die Berufung der Bw. gegen den AMS-Bescheid vom 12.11.2008 bereits im Zeitpunkt der Erlassung des ersten Einkommensteuerbescheides vorgelegen ist, ist nicht entscheidungswesentlich, da es auf den tatsächlichen Wissensstand der abgabenfestsetzenden Behörde und nicht darauf ankommt, dass die Behörde theoretisch Kenntnis hätte haben können.

Dass für die Behörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich vor Erlassung der Erstbescheide durch entsprechende Ermittlungen Kenntnis von den für die Besteuerung der Bw. maßgeblichen Umständen zu verschaffen, ändert nichts daran, dass sie tatsächlich erst anlässlich der Mitteilung des AMS darüber Kenntnis erlangte. Denn es ist - wie bereits oben ausgeführt - unerheblich, ob der Abgabenbehörde die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet unbekannt geblieben waren.

Damit stellen aber die durch das AMS mitgeteilten, vom Erstbescheid abweichenden Daten über den Zeitraum des Arbeitslosengeldbezuges einen tauglichen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar. Die Verfügung der Wiederaufnahme steht damit im Ermessen der Behörde.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als gegen die Wiederaufnahme sprechend sind allenfalls insbesondere zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren Folgen des Wiederaufnahmegrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber den wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die Uneinbringlichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wiederaufzunehmenden Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, a.a.O., § 303 FN 35).

Bei Überprüfung der hier aufgezählten einer Verfügung der Wiederaufnahme entgegenstehenden Gründe ist zunächst festzustellen, dass die Auswirkungen des neuen Sachbescheide einerseits keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden können - schließlich ergibt sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 438,34 € - und andererseits ausschließlich eine Folge des genannten Wiederaufnahmegrundes darstellen. Eine Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung ist nicht ersichtlich. Das Verschulden der Behörde an der ursprünglichen Nichtberücksichtigung des tatsächlichen Arbeitslosengeldbezuges kann wohl nur als geringfügig bezeichnet werden, da weder aus den von der Bw. in ihrer Arbeitnehmerveranlagung gemachten Angaben noch aus den der Behörde vorliegenden Meldungen des AMS vom 23.1.2009 ein Rückschluss auf den tatsächlichen Sachverhalt ohne weiteres möglich war. Dass die dafür erforderlichen Ermittlungen nicht vor Durchführung der Veranlagung vorgenommen wurden, kann der Behörde nicht als grobes, eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinderndes Verschulden angelastet werden. Auch eine Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Behörde bei der Erlangung des bis dahin nicht bekannten Sachverhaltes liegt nicht vor.

Bei der Frage, ob die Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnete Interessen der Bw. an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Gerade im Hinblick darauf, dass die Bw. in zwei Rechtsmittelverfahren beim AMS erfolgreich ihre Ansprüche auf Arbeitslosengeld durchgehend für den Zeitraum vom 3.7. bis 31.12.2008 durchsetzte, müsste ihr die Unrichtigkeit des Erstbescheides vom 27.1.2009 hinsichtlich der dort angeführten Zeiträume aufgefallen sein. Dies lässt es nicht als unbillig erscheinen, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen der Bw. an der Rechtsbeständigkeit zu stellen. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Bw. die Abgabengutschrift in Höhe von 473,55 € bereits gutgläubig verbraucht hat, zumal sich die Bw. hinsichtlich der Richtigkeit des Erstbescheides und der Dauer des Arbeitslosengeldbezuges gerade im Hinblick auf die beim AMS geführten Rechtsmittelverfahren nicht glaubwürdig darauf berufen kann, über den tatsächlichen Leistungszeitraum und über die Höhe des tatsächlich bezogenen Arbeitslosengeldes nicht Bescheid gewusst zu haben.

Wenn die Bw. vermeint, die Unbilligkeit sei darin begründet, dass eine in einem Rechtsmittelverfahren erkämpfte Leistung von 960,71 € mit einer Abgabennachforderung in Höhe von 438,34 € „bestraft“ werde, so ist anzumerken, dass in einer gesetzmäßigen Anwendung von Normen keine Unbilligkeit erblickt werden kann.

Die Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Einkommensteuerbescheid 2008

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Entsprechend dieser Bestimmung wurde unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Bw. im Jahr 2008 für 182 Tage Arbeitslosengeld bezogen hat, ein Umrechnungszuschlag in Höhe von 19.917,06 € ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen der Bw. hinzugerechnet wurde. In weiterer Folge wurde das steuerpflichtige Einkommen der Bw. mit dem so errechneten Durchschnittssteuersatz von 29,78% versteuert.

Wenn die Bw. in der Berufung rügt, die Ermittlung der subtrahierten Tage im Umrechnungszuschlag (182 statt zuvor 153) sei nicht nachvollziehbar, so ist sie auf die ihr im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Verfügung gestellten Datenbankausdrucke zu verweisen, aus denen eindeutig ersichtlich ist, dass durchgehend vom 3.7. bis 31.12.2008 und somit für 182 Tage Arbeitslosengeld bezogen wurde. Der Unterschied zum Einkommensteuerbescheid vom 27.1.2009 von 29 Tagen ist darauf zurückzuführen, dass in diesem Bescheid für den Zeitraum vom 9.10. bis 6.11.2008 (das sind 29 Tage) – wie dem Blatt 4 des Bescheides vom 27.1.2009 zu entnehmen ist – kein Arbeitslosengeldbezug ausgewiesen ist.

In Anbetracht der obigen Ausführungen war daher auch die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Mai 2010