

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 09.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 20.01.2016, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011, Einkommensteuer 2011 und Anspruchszinsen (§ 205 BAO) zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr bei zwei Arbeitgebern nichtselbständig beschäftigt und bezog im Zeitraum 1.4.-31.5.2011 Arbeitslosengeld. Einer der Arbeitgeber, AG2, übermittelte dem Finanzamt am 18.4.2011 einen Lohnzettel für den Beschwerdeführer, in welchem für den Zeitraum 1.1.-31.3.2011 steuerpflichtige Bezüge von EUR 9.408,31 ausgewiesen waren.

Der Beschwerdeführer reichte am 22.2.2012 über Finanz Online die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 ein. Er gab darin unter anderem an, dass er von zwei Arbeitgebern nichtselbständige Bezüge erhalten hatte.

Am 3.4.2012 übermittelte AG2 wiederum für den Zeitraum 1.1.-31.3.2011 einen Lohnzettel, in dem steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 9.408,31 ausgewiesen waren.

Am 4.4.2012 übermittelte AG2 für den denselben Zeitraum einen weiteren Lohnzettel, in dem keine steuerpflichtigen Bezüge ausgewiesen waren. Ebenfalls am 4.4.2012 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011. In den Bemessungsgrundlagen wurden

die steuerpflichtigen Bezüge von AG2 aufgrund des letzten übermittelten Lohnzettels mit Null berücksichtigt.

Nach einer Außenprüfung bei AG2 wurde am 14.1.2016 ein weiterer korrigierter Lohnzettel AG2 für den Zeitraum 1.1.-31.3.2011 ausgestellt, in dem steuerpflichtige Bezüge von EUR 9.408,31 ausgewiesen waren. Mit Bescheid vom 20.1.2016 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2011 wieder auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid, in dessen Bemessungsgrundlagen die steuerpflichtigen Bezüge von AG2 in Höhe von EUR 9.408,31 einbezogen wurden. Die Begründung zum Wiederaufnahmebescheid lautet: *„Das Verfahren war gemäß § 303 (1) BAO wiederaufzunehmen, weil dem Finanzamt auf Grund eines berechtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.“* Der Einkommensteuerbescheid enthält folgende Begründung: *„Sie haben im Jahr 2011 steuerfreie Einkommensersatz erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert.“* Auf Seite 4 des Bescheides findet sich eine mit „Lohnzettel und Meldungen“ überschriebene Aufstellung, in der an erster Stelle die Bezüge von AG2 aufgeführt sind.

Mit Eingabe vom 9.2.2016 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2011, den Einkommensteuerbescheid 2011 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 und brachte zusammengefasst vor, dass kein Wiederaufnahmegrund vorliegen würde. Der nunmehr in den Bemessungsgrundlagen berücksichtigte Lohnzettel AG2 hätte *„wohl spätestens im Jahr 2012 zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorgelegen sein“* müssen.

Das Finanzamt brachte im Ergänzungsersuchen vom 29.3.2016 seine Rechtsansicht dahin zum Ausdruck, dass der Beschwerdeführer eine Kontrollpflicht gemäß § 139 BAO und davon abgeleitet die Verpflichtung gehabt hätte, das Finanzamt auf die Fehlerhaftigkeit des Einkommensteuerbescheides hinzuweisen. In seiner Stellungnahme vom 7.4.2016 verwies der Beschwerdeführer auf die Offenlegung der Tatsache, dass er bei zwei Arbeitgebern nichtselbstständig beschäftigt war. Er brachte weiter vor, dass der

Hinweis auf die Hochrechnung des Arbeitslosengeldes die einzige Begründung des neuen Sachbescheides darstelle.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.4.2016 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011, den Einkommensteuerbescheid 2011 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 als unbegründet ab. Die Abweisung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid begründete das Finanzamt wie folgt:

„Anlässlich einer neuerlichen Übermittlung des Lohnzettels der AG2 durch die Lohnsteuerprüfung (GPLA) sind ... die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid (Abweisungsbescheid) angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“ Die Abweisung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 begründete das Finanzamt wie folgt: *„... Im vorliegenden Fall wurde dem Finanzamt die Tatsache der falschen Bescheiderstellung des Einkommensteuerbescheides 2011 bei der Übermittlung des tatsächlich richtigen Lohnzettels durch die Lohnsteuerprüfung bekannt. ... Dem Berufungswerber ist zwar insofern beizupflichten, als ihn kein Verschulden an der ursprünglich falschen Lohnverrechnung seines ehemaligen Arbeitgebers trifft, doch ist es unmaßgeblich, ob die nunmehr neu hervorgekommenen Tatsachen verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind (VwGH 27.9.1990, 89/16/0225). ... Bei Erhalt des Einkommensteuerbescheides hätte auch der Bescheidempfänger klar erkennen müssen, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grob unrichtig angesetzt waren. Aufgrund einer entsprechenden Kontrollpflicht gem. § 139 BAO hätte eine Verpflichtung bestanden, die Behörde auf die unrichtigen Lohnzetteldaten aufmerksam zu machen.“* Daneben enthält die Begründung auch Ausführungen zur Ermessensübung des Finanzamtes bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Mit Eingabe vom 9.5.2016 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien, das in Bezug auf den Verfahrensgang übereinstimmt. Die Feststellungen zur Begründung der bekämpften Bescheide sowie der zeitlichen Abfolge der Übermittlung der Lohnzettel wurden nach Einsichtnahme in die Verwaltungsakten getroffen.

Erwägungen

1. Bei der Beurteilung, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht verfügt wurde, ist zunächst zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer in seiner Abgabenerklärung angegeben hat, er habe Bezüge von zwei Arbeitgebern erhalten. Bei der Erlassung des Erstbescheides lagen dem Finanzamt auch Lohnzettel von zwei Arbeitgebern vor, deren Daten – insbesondere die Höhe der Bezüge von AG2 von EUR Null – in die Bemessungsgrundlagen des Einkommensteuerbescheides vom 4.4.2012 einbezogen wurden. Dabei war für das Finanzamt nicht zu erkennen, dass der Inhalt des von AG2 am 4.4.2012 übermittelten und somit zum Zeitpunkt der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides vom 4.4.2012 aktuellen Lohnzettels unrichtig war. Erst weitere Ermittlungen im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben bei AG2 brachten diesen Umstand zu Tage und führten zur Übermittlung eines korrigierten Lohnzettels im Jahr 2016. Damit ist die Tatsache, dass der dem Einkommensteuerbescheid vom 4.4.2012 zugrunde gelegte Lohnzettel AG2 unrichtig ist und dem Beschwerdeführer richtigerweise steuerpflichtige Lohneinkünfte in Höhe von EUR 9.408,31 zugeflossen sind, nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 4.4.2012 neu hervorgekommen. Die Kenntnis dieses Umstandes hätte einen anderslautenden Bescheidspruch nach sich gezogen. Das Finanzamt hat daher richtigerweise das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes angenommen und diesen auch im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011 genannt.

Der Beschwerdeführer rügt zu Recht die im Wiederaufnahmebescheid fehlende Darstellung der Ermessensübung des Finanzamtes. Jedoch ist dieser Begründungsmangel sanierbar (*Ritz*, Bundesabgabenordnung, 6.A., Tz 16 zu § 93; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116). In der Beschwerdeverentscheidung betreffend den Wiederaufnahmebescheid führte das Finanzamt eine – wenn auch allgemein gehaltene – Begründung seiner Ermessensübung an.

Dem Einkommensteuerbescheid vom 4.4.2012 ist eine Aufstellung der dem Bescheid zugrundeliegenden Lohnzettel und Meldungen beigelegt (Blatt 4). Aus dieser geht eindeutig und auch für abgabenrechtliche Laien klar erkennbar hervor, dass keine Bezüge der AG2 in den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind. Der Beschwerdeführer konnte sich jederzeit über seinen Finanz Online-Zugang Kenntnis von den für seinen Abgabenakt übermittelten Lohnzetteln verschaffen. Zu dem Zeitpunkt, als er seine Abgabenerklärung für 2011 über Finanz Online einreichte, war noch der erste von AG2 am 18.4.2011 übermittelte Lohnzettel, welcher steuerpflichtige Bezüge von EUR 9.408,31 enthielt, im Abgabenakt hinterlegt. Der Beschwerdeführer mußte also damit rechnen, dass diese Bezüge der Besteuerung unterworfen werden würden. Zwar kann aus § 139 BAO keine Verpflichtung des Beschwerdeführers abgeleitet werden, das Finanzamt auf die unvollständigen Bemessungsgrundlagen des Einkommensteuerbescheides hinzuweisen (*Ritz*, Bundesabgabenordnung, 6.A., Rz 15 zu § 139), allerdings muss der Beschwerdeführer sein diesbezügliches Wissen bei der Ermessensübung des Finanzamtes gegen sich gelten lassen.

Vor diesem Hintergrund und angesichts der nicht als geringfügig anzusehenden Auswirkungen auf die Besteuerung des Einkommens des Beschwerdeführers ist das Vertrauen des Beschwerdeführers auf die Rechtsbeständigkeit des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides über den Zeitraum von mehreren Jahren nur eingeschränkt schutzwürdig. Auch die Tatsache, dass den Beschwerdeführer keinerlei Verschulden an der mehrfachen und unrichtigen Übermittlung der Lohnzettel seitens AG2 trifft, vermag daran nichts zu ändern. Dem Interesse der Öffentlichkeit an einer gleichmäßigen Besteuerung ist daher gemäß § 20 BAO der Vorzug zu geben.

2. Die Beschwerdebehauptung, der neue Einkommensteuerbescheid vom 20.1.2016 enthalte keine gegenüber dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 4.4.2012 geänderte Begründung, trifft nicht zu. Aus der Aufstellung auf Seite 4 des Einkommensteuerbescheides geht schlüssig hervor, dass und in welcher Höhe Bezüge von AG2 in den Bemessungsgrundlagen berücksichtigt wurden. Die Tatsache, dass diese Aufstellung nicht direkt unter der Überschrift „Begründung“ bzw. örtlich im Anschluss an die Rechtsmittelbelehrung abgedruckt ist, ändert nichts an ihrer Eignung, den Spruch des Bescheides für den Beschwerdeführer nachvollziehbar und überprüfbar zu gestalten.

3. Die gegenständliche Beschwerde enthält kein Vorbringen, das den Anspruchszinsenbescheid unrichtig erscheinen ließe. Anspruchszinsenbescheide sind im übrigen nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage wurde im Beschwerdeverfahren nicht aufgeworfen. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass das Ermessen bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gesetzeskonform ausgeübt wurde.

Innsbruck, am 18. April 2018