



Außenstelle Wien
Senat 9

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/2887-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 vom 16. November 2000 und Einkommensteuer für die Jahre 1996 (Berichtigung gemäß § 293b BAO) vom 31. August 2001, 1997 (Berichtigung gemäß § 293b BAO) vom 31. August 2001 und 1999 (Berichtigung gemäß § 293b BAO) vom 31. August 2001 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997 und 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Parlamentsmitarbeiter und erzielte als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994, 1996, 1997 und 1999 ergingen unter Außerachtlassung jeweils eines Lohnzettels.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass bei parlamentarischen Mitarbeitern, die zwei oder mehrere Abgeordnete gleichzeitig als Dienstgeber hatten, die Verarbeitung der übermittelten Lohnzettel nicht korrekt erfolgt sei.

Mit Bescheiden vom 14. bzw. 16. November 2000 wurde das Verfahren wiederaufgenommen und neue Sachbescheide unter Berücksichtigung der nicht verarbeiteten Lohnzettel erlassen.

In der dagegen erhobenen Berufung rügte der Bw. die Wiederaufnahme der Verfahren mit der Begründung, seine Bezüge seien dem Finanzamt zeitgerecht gemeldet worden, sodass für die Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1994, 1996, 1997 und 1999 alle Daten bekannt gewesen seien.

Hinsichtlich des Jahres 1994 wandte der Bw. überdies ein, dass etwaige Abgabenschulden bereits verjährt seien.

Die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, anlässlich einer Lohnsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass der Bw. seit 1994 für mehrere Abgeordnete tätig sei. Da er zivilrechtlicher Angestellter des jeweiligen Abgeordneten sei und lediglich die Lohnverrechnung unter einer Dienstgebernummer erfolge, sei für Parlamentsmitarbeiter das Vorhandensein mehrerer Lohnzettel unter Bezeichnung des gleichen Dienstgebers möglich. Die Höhe der Einkünfte sei durch den Lohnsteuerprüfer ermittelt worden und in Form von ergänzenden Lohnzetteln den Finanzämtern übermittelt worden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher zurecht erfolgt.

Hinsichtlich des lediglich das Jahr 1994 betreffenden Verjährungseinwandes wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass eine Verjährung noch nicht eingetreten sei, weil der Erstbescheid vom 25. Jänner 1996 eine Unterbrechungshandlung darstelle und die Verjährungsfrist somit mit 1. Jänner 1997 neu zu laufen begonnen habe.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Bw. aus, dass entsprechende, von der Behörde unberücksichtigte Lohnzettel dieser am 8. Juni 1995, 15. April 1997, 27. März 1998 und 23. März 2000 durch den Steuerberater des jeweiligen Dienstgebers der Finanzbehörde zur Kenntnis gebracht

worden seien, diese aber trotz Kenntnis des entscheidenden Organes nicht in die Steuerbemessung eingeflossen seien.

Der Abgabenbehörde sei somit der Sachverhalt vollständig offengelegt und daher bekannt gewesen, sodass diese schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufzunehmenden Verfahren ergehenden Entscheidung hätte gelangen können. Auch sei dem Finanzamt im Zuge der jeweiligen fristgerechten Abgabenerklärung mitgeteilt worden, dass ein Dienstverhältnis zu zwei Dienstgebern für die jeweilige Steuerperiode bestanden habe.

In weiterer Folge gab das Finanzamt der Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996, 1997 und 1999 verfügenden Bescheide mit Berufungsvorentscheidung statt und erließ gemäß § 293 b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide für diese Jahre unter Berücksichtigung der bisher nicht verarbeiteten Lohnzettel.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vertrat der Bw. die Ansicht, dass durch die Nichtberücksichtigung der durch den Steuerberater des Dienstgebers der Finanzbehörde zur Kenntnis gebrachten Lohnzettel in Verbindung mit den von ihm korrekt ausgefüllten Abgabenerklärungen für die Jahre 1996, 1997 und 1999 keine offensichtlichen Unrichtigkeiten aus diesen Abgabenerklärungen übernommen hätten werden können.

In sämtlichen Abgabenerklärungen habe er beide Dienstgeber entsprechend angeführt. Es hätten auch keine Divergenzen zwischen den von ihm vorgelegten Erklärungsvordrucken und den diesen angeschlossenen Beilagen bestanden. Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1996, 1997 und 1999 seien daher einer Berichtigung nach § 293b BAO nicht zugänglich.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und im Wesentlichen ausgeführt, die offensichtliche Unrichtigkeit müsse nicht nur aus der Erklärung selbst, sondern könne auch aus den Beilagen ersichtlich sein. Um eine solche Beilage handle es sich auch bei den vom Arbeitgeber zu übermittelnden Lohnzetteln.

Da die bezugsauszahlende Stelle es verabsäumt habe, die Lohnzettel zusammenzufassen und das Finanzamt bei Übermittlung des jeweils zweiten Lohnzettels zur Auffassung kommen hätte müssen, dass dieser den vorher übermittelten Lohnzettel ersetze, handle es sich jedenfalls um eine aus den Beilagen und in weiterer Folge aus den Erklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeit.

Durch die Angabe zweier Dienstverhältnisse in den Steuererklärungen und die Übermittlung der Lohnzettel durch die bezugauszahlende Stelle hätte die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärungen die Unrichtigkeit erkennen müssen.

Der Bw. stellte einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebrachten geführt hätten.

Dem Bw. ist insoweit beizupflichten, dass maßgebend ist, 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 wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen könnten.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Die drei in Frage stehenden Lohnzettel für das Jahr 1994 wurden dem Finanzamt am 8. Juni 1995 übermittelt.

Bei zwei Lohnzetteln trat in weiterer Folge beim Einstellen ein Fehler auf, eine Tatsache, die zur Sperre dieser Lohnzettel führte. Die für die Bearbeitung der gesperrten Lohnzettel und zur Behebung jener Fehler, die zur Sperre geführt hatten, zuständige Stelle aktivierte aber lediglich einen der beiden Lohnzettel, da der zweite den selben Zeitraum umfasste und vom selben Dienstgeber stammte. Daher wurde er irrtümlicherweise als gleichlautend mit dem bereits aktvierten betrachtet und nicht mehr aktiviert.

Diese oben beschriebenen Umstände vermögen aber nichts an der Tatsache zu ändern, dass alle Lohnzettel dem Finanzamt übermittelt worden sind und die veranlagende Stelle von der Verschiedenartigkeit der drei Lohnzettel Kenntnis hätte haben können. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 erfolgte zu Unrecht. Der die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 verfügende Bescheid war daher aufzuheben.

Entsprechend der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Es wäre zu überlegen, ob nicht im Nichtausfüllen der Abgabenerklärung für das Jahr 1994 hinsichtlich der Anzahl der Lohnzettel und der Namen der Dienstgeber bzw. in der nach einem Telefonanruf erteilten Auskunft, dass nur ein Lohnzettel vorhanden sei, eine offensichtliche Unrichtigkeit zu erblicken ist, die zur Anwendung der Bestimmung des § 293b BAO berechtigen würde.

2. Berufung gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997 und 1999:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Nach herrschender Meinung gestattet diese Gesetzesstelle die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig ist. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO-Kommentar, 2831).

"Unrichtigkeiten" im Sinne des § 293b BAO können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen.

Der Bw. brachte vor, in sämtlichen Abgabenerklärungen seien von ihm beide Dienstgeber angeführt worden. Auch hätten keine Divergenzen zwischen den von ihm vorgelegten Erklärungen und den diesen angeschlossenen Beilagen bestanden. Ebenso seien sämtliche Lohnzettel der Finanzbehörde ordnungsgemäß übermittelt worden.

Dazu ist anzumerken, dass zwar in den Abgabenerklärungen der strittigen Jahre zwei Dienstgeber angeführt wurden. In den Jahren 1996 und 1997 wurden jedoch die Abgabenerklärungen insoweit unvollständig ausgefüllt, als bei der Frage nach der Anzahl der Lohnzettel kein Eintrag erfolgte. In der Abgabenerklärung für das Jahr 1999 wurde diese Frage zwar beantwortet, jedoch unrichtigerweise mit "1".

Dem Bw. ist einzuräumen, dass zwar aus den Angaben in den Einkommensteuererklärungen in Zusammenschau mit den übermittelten Lohnzetteln die Höhe der insgesamt erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit rechnerisch zu ermitteln gewesen wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof aber in seinem Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, ZI. 98/14/0085, ausführt, erweist sich eine Abgabenerklärung auch dann als unrichtig, wenn sie nicht in der darin vorgesehenen Art und Weise ausgefüllt ist. Dies trifft für die Abgabenerklärungen der Jahre 1996 und 1997 zu. In der Tatsache, dass die Anzahl der Lohnzettel nicht in einer dem Vordruck entsprechenden Weise ausgewiesen wurde, lag eine Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO, da sie für die Abgabenbehörde klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung einschließlich der Beilagen diesbezüglich geprüft hätte.

Bei den Angaben in der Abgabenerklärung des Jahres 1999 handelt es sich um eine in sich widersprüchliche Sachverhaltsdarstellung. Darin war zu Recht vom Finanzamt eine nach § 293b BAO zu berichtigende Unrichtigkeit erblickt worden, da auch sie – wie bereits oben ausgeführt – für die Abgabenbehörde bei diesbezüglicher Prüfung klar erkennbar gewesen wäre.

Ergänzend ist festzuhalten, dass es unmaßgebend ist, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist. Nach ständiger Rechtsprechung kommt es nämlich auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht an (vgl. VwGH 25.10.1995, 95/15/0008, VwGH 9.7.1997, 95/13/0124).

Liegen die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung vor, so liegt sie im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Da die Folgen der Unrichtigkeit in den einzelnen Jahren auch nicht geringfügig waren (1996: S 32.358,-; 1997:S 64.691,-; 1999: S 46.598,-) hat die Behörde bei Erlassung der nach § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide vom Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Die Berufung betreffend die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide 1996, 1997 und 1999 war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 27. Februar 2003