

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. November 2004 gegen den Bescheid des FAes vom 19. Oktober 2004 betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29. April 2004 setzte das zuständige Finanzamt (FA) ua. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von € 28.274,59 an. Nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO durch Bescheid vom 9. Juli 2004 wurde am selben Tag ein geänderter Einkommensteuerbescheid 2003 mit Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit von € 29.751,63 erlassen. Die Wiederaufnahme wurde damit begründet, dass von einem der Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) des Berufungswerbers (Bw.) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Einkommensteuerbescheid 2003 vom:	29.04.2004	09.07.2004
	€	€
Bundesdienst	1.061,90	1.061,90
Bundesdienst	16.665,50	16.665,50
Fachhochschule W	6.609,54	6.609,54
Fachhochschule W	3.477,16	3.477,16
Fachhochschulstudienlehrgänge B	1.530,37	1.530,37
Fachhochschulstudienlehrgänge	2.186,28	3.663,32
Werbungskosten	-3.256,16	-3.256,16
Einkünfte nsA	28.274,59	29.751,63

Mit Schreiben vom 14. Juli 2004 erhob der Bw. gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und den Sachbescheid Einkommensteuer 2003 Berufung (AS 11f) und

brachte im Wesentlichen vor, dass keine neue Tatsache iSd. § 303 BAO vorliege, da der Bw. in einer Beilage zur Erklärung die Einkünfte aus den Fachhochschulstudienlehrgängen B mit € 3.663,92 (1.1.-31.7.2002) und € 1.530,37 (15.9.-31.12.2002) richtig angegeben und auch die Lohnzettel beilegt habe. Dazu ist seitens des UFS festzustellen, dass der Bw. tatsächlich in einer Beilage AS 6 zur Einkommensteuererklärung die richtigen Einnahmen aus den oa. Studienlehrgängen angab und überdies entsprechende Kopien der Lohnzettel beilegte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2004 (AS 19) gab das FA der Berufung betreffend Wiederaufnahme statt und hob den angefochtenen Bescheid auf. Mit weiterem Bescheid vom 28. September 2004 (AS 21) wies das FA die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 gemäß § 273 Abs. 1 BAO mit der Begründung zurück, durch die Aufhebung der Verfügung über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2003 sei der bekämpfte "Festsetzungsbescheid" [gemeint offenbar: Einkommensteuerbescheid 2003] nicht mehr im Rechtsbestand und könne somit nicht mehr angefochten werden. Am 22. Oktober 2004 erließ das FA neuerlich einen Einkommensteuerbescheid 2003, der mit dem Einkommensteuerbescheid vom 9. Juli 2004 ident ist.

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 19. Oktober 2004 (AS 22) hob das FA den Bescheid vom 29. April 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 auf und führte zur Begründung aus, die Abgabenbehörde erster Instanz könne auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise (§ 299 BAO). Die Aufhebung nach § 299 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde, unabhängig davon, ob ein Antrag auf Aufhebung eingebracht worden sei oder sie sich zu Gunsten oder Ungunsten der Partei auswirken würde. Weiters sei es für die Ermessensausübung unerheblich, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden der Partei und/oder der Abgabenbehörde zurückzuführen sei. Im vorliegenden Fall sei von der "Fachhochschule E" dem Betriebsstättenfinanzamt ein Lohnzettel am 18. August 2003 auf elektronischem Wege überspielt worden, der auch der Einkommensermittlung für das Jahr 2003 im Erstbescheid vom 29. April 2004 zu Grunde gelegt worden sei, obwohl der Einkommensteuererklärung ein vom gespeicherten Lohnzettel abweichender der obgenannten "Fachschule" beigelegt worden sei. Die elektronische Erfassung des berichtigten Lohnzettels, der nun mit den Daten des der Erklärung beigelegten Lohnzettels übereinstimme, sei aber erst nach der Erstveranlagung am 7. Juni 2004 erfolgt, sodass der nunmehr aufgehobene Bescheid vom 29. April 2004 hinsichtlich der erfassten lohnsteuerpflichtigen Einkünfte mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Da die abgabenrechtlichen Auswirkungen nicht geringfügig seien (Nachforderung € 672,06) und der Grundsatz von Treu und Glauben schon dadurch nicht verletzt sei, weil für den Abgabepflichtigen im aufgehobenen Bescheid der Widerspruch zu seien erklärten Einkünften und den tatsächlichen der Besteuerung unterzogenen offensichtlich gewesen sei, sei das Ermessen zwingend in Richtung der Beseitigung der Rechtswidrigkeit auszuüben und somit der Rechtsrichtigkeit gegenüber

der Rechtsicherheit der Vorrang zu geben und der Erstveranlagungsbescheid Einkommensteuer für das Jahr 2003 aufzuheben. Daran knüpfend sei dann ein neuer Erstbescheid für die Einkommensteuer 2003 unter Berücksichtigung des berichtigten Lohnzettels zu erlassen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 12. November 2004 Berufung (AS 23f) und brachte vor, die Aufhebung des Bescheides vom 29. April 2004 sei damit begründet worden, dass die abgabenrechtlichen Auswirkungen (Nachforderung € 672,06) nicht geringfügig und der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt sei, weil für den Bw. im aufgehobenen Bescheid ein Widerspruch zu den erklärten Einkünften und den tatsächlichen der Besteuerung unterzogenen offensichtlich gewesen sein soll. Die Höhe der Einkommensteuer sei im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29. April 2004 vor Abzug von Absetzbeiträgen mit ca. € 7.930,00 ermittelt worden. Die Nachforderung von ca. € 670,00 betrage demnach ca. 8,4% dieses Betrages. Der Bw. habe im Jahre 2003 insgesamt – zT. parallel – sechs Dienstverhältnisse (Bundesdienst 1.1.-6.1., Bundesdienst 15.1.-31.12., Fachhochschule W 1.9.-31.12., Fachhochschulstudiengänge B 1.1.-31.7., Fachhochschule W 1.9.-31.12., Fachhochschulstudiengänge B 15.9.-31.12.) gehabt, die jeweils über der sozialversicherungsrechtlichen Geringfügigkeitsgrenze gelegen seien. Daneben habe der Bw. auch noch Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit bezogen. Angesichts der daraus folgenden – auch auf Grund der Pflichtversicherung bei insgesamt drei Sozialversicherungsträgern – nicht überschaubaren Abgabenbelastung sei eine Berechnung der Steuerschuld für den Bw. als steuerrechtlichen Laien nicht möglich, zumal dies – wie der Verlauf des bisherigen Verfahrens gezeigt habe – auch finanziell versierten Fachleuten erst im dritten Anlauf gelungen sei. Ein Abweichen von nur 8 bis 9% von der tatsächlichen Steuerlast sei unter diesen Umständen keinesfalls erkennbar gewesen, sodass entgegen der Begründung der Finanzbehörde von keiner Offensichtlichkeit gesprochen werden könne. Mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 19. Oktober 2004 habe die Finanzbehörde insofern gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen, als der Bw. von der Gewissheit einer rechtskräftigen Erledigung der Veranlagung für das Jahr 2003 mit dem Einkommensteuerbescheid vom 29. April 2004 ausgehen habe dürfen, zumal der Bw. in seiner Steuererklärung alle seine Einkünfte in einer Art und Weise ordnungsgemäß und vollständig dargelegt habe, wie sie nun dem neuen Einkommensteuerbescheid 2003 zu Grunde liegen würden. Der Bw. beantrage daher den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 19. Oktober 2004, mit dem der Bescheid vom 29. April 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 aufgehoben wurde, für unwirksam zu erklären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO idF. AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124, anwendbar ab 20.12.2003, kann erfolgen, wenn sich der Spruch des Bescheides als unrichtig erweist. Einer Bescheidaufhebungen nach § 299 BAO steht ein Verschulden des FAes an der Unrichtigkeit des Bescheidspruches nicht entgegen (Ritz, Handbuch BAO, Seite 246).

Im vorliegenden Fall wurden dem Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29. April 2004 ua. ein Lohnzettel des Fachhochschulstudienlehrganges über den Zeitraum 17.2.-31.7.2003 mit steuerpflichtigen Bezügen von € 2.186,28 zu Grunde gelegt (siehe Bescheid Blatt 4). Der korrigierte Lohnzettel erging über den Zeitraum 1.1.-31.7.2003 zu steuerpflichtigen Bezügen von € 3.663,32. Indem der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29. April 2004 auf Grundlage eines falschen, nämlich nicht den gesamten Lohnzahlungszeitraum erfassenden Lohnzettels erging, erwies sich sein Spruch, in dem die Einkommensteuer 2003 und die Bemessungsgrundlagen, darunter auch der betreffende Fachhochschulstudienlehrgang, genannt wurden, als unrichtig iSd. § 299 Abs. 1 BAO.

Bescheidaufhebungen nach § 299 BAO sind Ermessensentscheidungen und müssen sich gemäß § 20 BAO unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände in den Grenzen von Zweckmäßigkeit und Billigkeit halten.

Zweckmäßigkeit bedeutet das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben; Billigkeit die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, wobei Treu und Glauben, das bisherige steuerliche Verhalten der Partei und deren wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 20 Tz 5ff). Die Ermessensübung hat sich am Zweck der Norm zu orientieren. Bei einer Bescheidaufhebung nach § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtssicherheit (Rechtskraft von Bescheiden) zu (Ritz, aaO., § 299 Tz 22ff). Weiters ist bei der Ermessensübung das ua. aus Art. 126b B-VG ableitbare Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten, wobei eine Geringfügigkeit der Auswirkung gegen eine Bescheidaufhebung spricht (Ritz, aaO., § 20 Tz 9 und § 299 Tz 23).

Im vorliegenden Fall beträgt die Einkommensteuer laut Bescheid vom 29. April 2004 € 3.590,68 und laut Bescheid vom 22. Oktober 2004 € 4.262,74. Die Erhöhung der Abgabe macht somit € 672,06 oder 18,72% aus. Die Auswirkung ist daher keinesfalls als geringfügig zu bezeichnen.

Der Bw. teilte dem FA bei Abgabe der Einkommensteuererklärung 2003 sowohl in einer Beilage AS 6 als auch mit Vorlage des richtigen Lohnzettels die richtige Höhe der steuerpflichtigen Bezüge € 3.663,92 als auch den richtigen Lohnzahlungszeitraum mit. Zwar ist der Bw. zur Offenlegung und zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet (§ 119 und § 133 BAO), jedoch muss der Bw. laut Punkt 4.1 der Einkommensteuererklärung die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht angeben. An dieser Stelle wird im Formular der Abgabenerklärung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der auszahlenden Stelle dem Betriebsfinanzamt zu übermitteln ist. Da der Bw. somit nicht um Bekanntgabe der Höhe seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgefordert wurde, kann aus der Tatsache, dass er trotzdem solche Angaben machte, kein

Interesse an der Beibehaltung des unrichtigen Bescheides (Billigkeit) abgeleitet werden, das das Interesse der Allgemeinheit an einer richtigen und vollständigen Abgabenerhebung (Zweckmäßigkeit) überwiegen würde.

Einer Bescheidaufhebung steht auch nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen, da die Festsetzung der Einkommensteuer wie im Bescheid vom 22. Oktober 2004 von Besteuerungsgrundlagen ausgeht, die dem Bw. bereits vor Erlassen des aufgehobenen Bescheides bekannten waren. Auf diese Kenntnis wies der Bw. auch in seiner Berufung vom 12. November 2004 ausdrücklich hin (*"zumal ich in meiner Steuererklärung alle meine Einkünfte in einer Art und Weise ordnungsgemäß und vollständig dargelegt habe, wie sie nun dem neuen Einkommensteuerbescheid 2003 zugrunde liegen"*). Auch hat der Bw. nicht vorgebracht, dass er nach Ergehen des Bescheides vom 29. April 2004 auf Grundlage dieses Bescheides nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hätte, die einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gewichtig entgegenstehen würden.

Eine Offensichtlichkeit der Unrichtigkeit ist kein Tatbestandselement des § 299 BAO (anders etwa § 293b BAO).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. Mai 2005