

GZ. RV/2909-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Korneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Die Berufung 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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum als Hauptschullehrer tätig; außerdem übte er die Funktion eines Vizebürgermeisters und Musikschullehrers der Gemeinde A aus. Daneben bestand ein Werkvertrag mit der Gemeinde B, im Rahmen dessen der Bw. in der Nachmittagsbetreuung von Schulkindern tätig war. Hinsichtlich des Dienstverhältnisses als Hauptschullehrer wurde für die streitgegenständlichen Jahre jeweils ein Lohnzettel vom C-Amt ausgestellt; hinsichtlich der Tätigkeiten als Vizebürgermeister und Musikschullehrer wurden von der Gemeinde A für jedes Streitjahr *jeweils zwei* Lohnzettel (der eine nur die Vizebürgermeister-, der andere nur die Musikschullehrertätigkeit betreffend) ausgestellt. Alle Lohnzettel wurden korrekt ausgefüllt und rechtzeitig vor Ergehen des jeweiligen Veranlagungsbescheides dem Finanzamt übermittelt.

### Zum Streitjahr 1996 im Einzelnen:

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996, die am 3. April 1997 beim Finanzamt einlangte, gab der Bw. die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr mit drei an. Unter "Name und Anschrift des Arbeitgebers" führte der Bw. das C-Amt, die Gemeinde A und die Gemeinde B an (Veranlagungsakt S 5/96).

Bei der Einbuchung der beiden von der Gemeinde A übermittelten Lohnzettel (siehe oben) für das Jahr 1996 wurde von der EDV-Anlage der Finanzverwaltung fälschlicherweise angenommen, dass es sich beim ersten dieser beiden Lohnzettel um einen inhaltlich falschen, und beim zweiten um eine berichtigte Version des ersten Lohnzettels handelte. Diese irrtümliche Annahme war darauf zurückzuführen, dass die EDV-Anlage bis zum Veranlagungsjahr 1999 (einschließlich) so gesteuert war, dass bei gleichzeitiger Eingabe von zwei Lohnzetteln mit der gleichen Arbeitgeber-Steuernummer und demselben Dienstgeber, übereinstimmendem Lohnzahlungszeitraum und identischem Arbeitnehmer der erste Lohnzettel automatisch auf "historisch" gesetzt, dh. nicht verarbeitet wurde; dies löste keine weitere automatische Überprüfung aus. Demzufolge blieb bei der Einkommensteuerveranlagung des Bw. für das Jahr 1996 der erste Lohnzettel der Gemeinde A unberücksichtigt, was zur Folge hatte, dass nur die auf dem Lohnzettel des C-Amtes und die auf dem zweiten Lohnzettel der Gemeinde A ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge der Einkommensteuer unterworfen wurden (Einkommensteuerbescheid vom 2. September 1997).

Die - nach eigenen Angaben des Bw. - aus dem Werkvertrag mit der Gemeinde B resultierenden Einkünfte in Höhe von -2.232,00 S wurden vom Finanzamt als solche aus Gewerbebetrieb veranlagt; da der Bw. jedoch unter "Name und Anschrift des Arbeitgebers"

irrtümlich (weil eben Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlagen) auch die Gemeinde B – als dritte bezugsauszahlende Stelle - eingetragen hatte (siehe oben), ging das Finanzamt davon aus, dass auch die Angabe des Bw. über das Vorliegen von drei bezugsauszahlenden Stellen irrtümlich erfolgt sei; vielmehr nahm die Abgabenbehörde I. Instanz an, dass im Veranlagungsjahr 1996 zwei bezugsauszahlende Stellen und *zwei* Lohnzettel vorlagen (siehe oben).

*Zum Streitjahr 1997 im Einzelnen:*

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997, die am 20. Juli 1998 beim Finanzamt einging, machte der Bw. keine Angaben hinsichtlich der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen sowie deren Namen und Anschriften (Veranlagungsakt S 7/97). Hinsichtlich der Einbuchung der beiden von der Gemeinde A übermittelten Lohnzettel für das Jahr 1997 gilt dasselbe wie für das Jahr 1996 (siehe oben) mit der Folge, dass auch im Einkommensteuerbescheid für 1997 nur *ein* Lohnzettel dieser Gemeinde berücksichtigt wurde.

*Zum Streitjahr 1998 im Einzelnen:*

In seiner am 22. Juli 1999 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 gab der Bw. die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen im Veranlagungsjahr mit zwei an; unter "Name und Anschrift des Arbeitgebers" führte er das C-Amt sowie die Gemeinde A an (Veranlagungsakt S 6/98). Hinsichtlich der Einbuchung der beiden von der Gemeinde A übermittelten Lohnzettel für das Jahr 1998 gilt dasselbe wie für die Jahre 1996 und 1997 (siehe oben) mit der Folge, dass auch im Einkommensteuerbescheid für 1998 nur *ein* Lohnzettel dieser Gemeinde berücksichtigt wurde.

*Zum Streitjahr 1999 im Einzelnen:*

In seiner am 25. April 2000 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 machte der Bw. keine Angaben hinsichtlich der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen und deren Namen und Anschriften (Veranlagungsakt S 5/99). Hinsichtlich der Einbuchung der beiden von der Gemeinde A übermittelten Lohnzettel für das Jahr 1999 gilt dasselbe wie für die Jahre 1996, 1997 und 1998 (siehe oben) mit der Folge, dass auch im Einkommensteuerbescheid für 1999 nur *ein* Lohnzettel dieser Gemeinde berücksichtigt wurde.

*Zum nicht streitgegenständlichen Jahr 2000 und den damit verbundenen Folgen für die Veranlagungen der Streitjahre 1996 bis einschließlich 1999:*

Die beiden Lohnzettel der Gemeinde A betreffend das Jahr 2000 langten am 22. Februar 2001 beim Finanzamt ein; aufgrund einer Neuerung in der EDV-Anlage der Finanzverwaltung wurden diese Lohnzettel jedoch nicht mehr wie oben dargestellt verarbeitet (der erste Lohnzettel wurde nicht mehr automatisch auf "historisch" gesetzt, siehe oben), sondern einer der beiden Lohnzettel wurde mit dem Vermerk "Sperre/keine Veranlagung" verarbeitet. Dies hatte zur Folge, dass im Zuge der Veranlagung des Bw. für das Jahr 2000 ein Fehlercode ausgeworfen wurde ("Lohnzettel fehlerhaft"), was wiederum eine Prüfung durch das Veranlagungsreferat zur Folge hatte.

Im Zuge dieser Prüfungshandlungen wurde über Anfrage bei der Gemeinde A in Erfahrung gebracht, dass der Bw. zwei nebeneinander bestehende Dienstverhältnisse zu dieser Gemeinde aufweist, nämlich als Vizebürgermeister und als Musikschullehrer, über die die Gemeinde A seit Jahren mittels zweier Lohnzettel abrechnet.

Aufgrund dieser Feststellungen nahm das Finanzamt am 16. Juli 2001 die Einkommensteuerverfahren für die streitgegenständlichen Jahre gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide, in denen es jeweils *beide* Lohnzettel der Gemeinde A (sowohl den die Tätigkeit als Vizebürgermeister als auch den die Tätigkeit als Musikschullehrer betreffenden Lohnzettel) berücksichtigte und somit sämtliche im jeweiligen Streitjahr zugeflossene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer unterwarf. Die Wiederaufnahmsbescheide enthielten jeweils folgende Begründung:

*"Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."*

Gegen diese am 16. Juli 2001 ergangenen Wiederaufnahms- und neuen Sachbescheide erhob der Bw. am 13. August 2001 Berufung mit der Begründung, er habe hinsichtlich der Streitjahre sämtliche Unterlagen vollständig vorgelegt und auch auf der Erklärung angegeben. Auch von seinen Dienstgebern seien die entsprechenden Einkommensnachweise fristgerecht abgegeben und keine nachträglichen Meldungen getätigten worden. Aufgrund dieser korrekten und vollständigen Angaben seien vom Finanzamt Einkommensteuerbescheide erlassen worden, die mittlerweile teilweise seit Jahren rechtskräftig seien. Für den Bürger, der ordnungsgemäß und gewissenhaft alle Unterlagen vorgelegt und aufgrund dieser Erklärungen Bescheide erhalten habe, sei es unverständlich und nicht nachvollziehbar, welche neuen Tatsachen dazu führen sollten, dass nach Jahren neue Bescheide erlassen würden, da keine neuen Tatsachen, weder seitens der Dienstgeber noch von seiner Seite, bekannt gegeben

worden seien. Es widerspreche daher allen Grundsätzen von Treu und Glauben sowie des Rechtsstaates, über eine entschiedene Sache, und ein Bescheid sei nun einmal eine konkrete und vor allem nach Rechtskraft eine rechtsverbindliche Willensäußerung der Behörde, nochmals mit einer falschen Behauptung eine neuerliche Entscheidung zu fällen, weshalb die angefochtenen Bescheide aufzuheben seien.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 9. Jänner 2002 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte ohne besondere Aufforderung bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres die Lohnzettel, ausgefüllt auf dem amtlichen Vordruck, aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Die Übermittlung der Lohnzettel an das Finanzamt der Betriebsstätte kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten im Wege des Datenträgeraustausches oder der automationsunterstützten Datenübermittlung gemeldet werden.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 119 Abs. 2 1. Halbsatz BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen.

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 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.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1996 bis 1999 vorliegen, in concreto, ob das wesentliche Tatbestandsmerkmal des § 303 Abs. 4 BAO, nämlich das Neuherkommen einer Tatsache, als erfüllt anzusehen ist:

Dazu ist festzuhalten, dass Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände sind, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, also etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 303 Tz 7, mit Judikaturnachweisen). Im streitgegenständlichen Fall ist zwar dem Bw. zunächst zuzustimmen, wenn er argumentiert, seine Dienstgeber hätten die ihn betreffenden Lohnzettel fristgerecht und vollständig dem Finanzamt übermittelt und es seien keine nachträglichen Meldungen getätigten worden, was im Übrigen seitens des Finanzamtes auch nicht bestritten wird. Allerdings ist die von der Abgabenbehörde I. Instanz aufgrund einer bestimmten Programmierung der EDV-Anlage zunächst getätigte, irrtümliche Annahme, dass es sich beim ersten der beiden von der Gemeinde A übermittelten Lohnzettel um einen unrichtigen und beim zweiten um eine berichtigte Version des ersten Lohnzettels handelte, sodass der erste Lohnzettel bei der Einkommensteuerveranlagung unberücksichtigt blieb (dazu ausführlich oben; es konnte somit aus den vorliegenden Lohnzetteln der Gemeinde A nicht ersehen werden, dass mit diesen über zwei nebeneinander bestehende Tätigkeiten (jeweils getrennt) abgerechnet wurde), verbunden mit der erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000 gewonnenen Erkenntnis, dass der Bw. zwei nebeneinander bestehende Dienstverhältnisse zur Gemeinde A aufweist, über die die Gemeinde seit Jahren mittels *zweier* Lohnzettel abrechnet, geeignet, das Neuherkommen einer Tatsache und somit die Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO im gegenständlichen Fall zu begründen. Das Neuherkommen einer Tatsache besteht somit darin, dass es sich beim ersten Lohnzettel der Gemeinde A nicht um einen falschen und beim zweiten Lohnzettel dieser Gemeinde nicht um eine Berichtigung des ersten handelte, sondern dass *beide* Lohnzettel richtig und daher *beide* in die Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen sind. Dieser entscheidungsrelevante Sachverhalt war dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der *Erstbescheide* für die Jahre 1996 bis 1999 jedoch nicht bekannt; dass dieses Sachverhaltselement bei entsprechender Berücksichtigung im jeweiligen Erstbescheid zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätte (nämlich zur Versteuerung *beider* von der Gemeinde A ausbezahler Bezüge im Rahmen der Veranlagung), bedarf keiner näheren Erläuterung. Angemerkt sei lediglich, dass ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung

von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (Ritz, § 303 Tz 16, mit Judikaturnachweisen).

Dazu kommt, dass die Angaben des Bw. in den Bezug habenden Einkommensteuererklärungen - entgegen seinen Ausführungen in der Berufung - nicht immer richtig und vollständig erfolgten; in den Abgabenerklärungen für die Jahre 1997 und 1999 machte er keine Angaben hinsichtlich der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen sowie deren Namen und Anschriften (siehe oben); in der Abgabenerklärung für das Jahr 1996 gab der die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit drei an, führte jedoch unter "Name und Anschrift des Arbeitgebers" auch die Gemeinde B an (obwohl es sich bei den Einkünften von dieser Gemeinde um solche aus Gewerbebetrieb handelte), worauf das Finanzamt annahm, es lägen im Veranlagungsjahr 1996 zwei bezugsauszahlende Stellen und *zwei*/Lohnzettel vor (siehe oben). Auch hat der Bw. in seinen Werbungskostenaufstellungen für die streitgegenständlichen Jahre die Ausgaben für seine Tätigkeiten als Vizebürgermeister und als Musikschullehrer nicht getrennt erfasst, sodass auch deshalb seitens des Finanzamtes angenommen werden konnte, dass die Gemeinde A hinsichtlich dieser Tätigkeiten mittels eines *gemeinsamen* Lohnzettels abrechnet.

Wenn der Bw. ausführt, es sei unverständlich und nicht nachvollziehbar, welche neuen Tatsachen zur Wiederaufnahme der Verfahren geführt hätten, so ist ihm insoferne beizupflichten, als die Begründung der streitgegenständlichen Wiederaufnahmsbescheide durch das Finanzamt (siehe oben) unrichtig ist, da keine berichtigten oder neuen Lohnzettel übermittelt wurden; die von der Abgabenbehörde I. Instanz vorgenommene Ermessensübung wurde von dieser überhaupt nicht begründet. Allerdings können im erstinstanzlichen Verfahren aufgetretene Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, § 93 Tz 16, Stoll, BAO-Kommentar, S 973, beide mit Judikaturnachweisen), was durch die Ausführungen in der gegenständlichen Berufungsentscheidung geschieht, enthält diese doch eine umfassende Darstellung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt, und in weiterer Folge umfangreiche Ausführungen, weshalb die Abgabenbehörde das Vorliegen der Tatbestände des § 303 Abs. 4 BAO im gegenständlichen Fall bejaht.

Schließlich verbleibt noch, die vom Finanzamt versäumte Darstellung der Ermessensübung nachzuholen und Letztere auf ihre Rechtmäßigkeit zu prüfen:

Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005,

VfGH 30.9.1997, B 2/96; Ritz, § 303 Tz 38). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, § 303 Tz 38, mit Judikaturnachweisen), unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Unter diesem Gesichtspunkt, aber auch in Anbetracht der Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall nicht bloß geringfügig sind (der gemäß § 212a BAO ausgesetzte Abgabenbetrag beträgt 10.282,19 €), ist die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1996 bis 1999 zu verfügen und damit dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit Vorrang vor dem der Billigkeit einzuräumen, nicht zu beanstanden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Oktober 2003