

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., gegen die Bescheide des Finanzamtes X. hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 - 2001 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 – 2001 werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer (Sachbescheide) wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 1998 bis 2001 jeweils den Alleinverdienerabsetzbetrag für seine Gattin und kreuzte zudem jeweils noch das Feld in der Erklärung an, dass der (Ehe)Partner keine Einkünfte bezogen habe.

Mit Bescheiden betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1998 (vom 3. März 1999), für 1999 (vom 6. November 2000), für 2000 (vom 2. Juli 2001) und für 2001 (vom 8. April 2002) erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung.

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 28. April 2003 erfolgte eine Berichtigung gemäß § 293b BAO und wurde dabei der Alleinverdienerabsetzbetrag mit der Begründung nicht

gewährt, dass die steuerpflichtigen Einkünfte des (Ehe)partners des Bw höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 30.000,00 S seien.

Mit Eingabe vom 24. Mai 2003 erhab der Bw gegen die oa Bescheide vom 28. April 2003 Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 berichtigt worden seien, da ihm in den entsprechenden Erstbescheiden fälschlicherweise ein Alleinverdienerabsetzbetrag zuerkannt worden sei.

§ 293b BAO ermächtigte die Behörde einen Bescheid zu berichtigen, wenn dieser auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruhe.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit sei gegeben, wenn sie für das Finanzamt ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei. Sei die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so sei sie nicht gemäß § 293 b BAO beseitigbar.

In seinem Fall sei aus seinem Steuerakt nicht das Einkommen seiner Gattin ersichtlich gewesen. Um Kenntnis von der Höhe des Einkommens seiner Gattin zu erhalten, hätte das Finanzamt ein Ermittlungsverfahren, das über die Informationen, die aus seinem Akt ersichtlich seien, hinausgehen würden, durchführen müssen. Solch ein Ermittlungsverfahren sei offensichtlich bei der Durchführung seiner Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 1998 bis 2001 unterblieben. Aus diesem Grunde sei eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO keinesfalls gerechtfertigt.

Die Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sei erklärungskonform erfolgt. Somit würde auch kein Übertragungsfehler vorliegen. Um die fälschlicherweise erfolgte Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages seitens der Behörde zu sanieren, sei in diesem Fall der § 293 b BAO nicht geeignet.

Abschließend stellte der Bw den Antrag auf Stornierung (Aufhebung) der gemäß § 293 b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001, damit die vorherigen Bescheide wieder in "Rechtsbestand" gelangen.

Mit Berufungvorentscheidungen (§ 276 BAO) jeweils datiert vom 28. Juli 2003 wurden die Bescheide vom 28. April 2003 aufgrund der Berufung vom 26. Mai 2003 geändert. Begründend wurde auf die am 22. Juli 2003 stattgefundene telefonische Rücksprache verwiesen.

Mit Bescheiden gemäß § 303 Abs 4 BAO vom 22. September 2003 wurden die Verfahren zu den Bescheiden vom 28. Juli 2003 wiederaufgenommen und mit gleichem Datum neue Sachbescheide erlassen, in welchen der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anerkannt worden ist. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erfolgt sei, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen

Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit Eingabe vom 8. Oktober 2003 erhab der Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 damit begründet worden sei, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Verfahren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Weiters werde vom Finanzamt in den neu ergangenen Einkommensteuerbescheiden angeführt, dass auf die Berufungserledigung mit Mag. A. verwiesen werde. Offensichtlich seien damit die Einkommensteuerbescheide vom 28. Juli 2003 gemeint, die in Form von Berufungsvorentscheidungen erlassen worden seien.

Das letzte ihm bekannte abgeschlossene Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sei mit dem Ergehen der Berufungsvorentscheidungen vom 28. Juli 2003 abgeschlossen worden. Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens würden auch Bezug auf die Berufungsvorentscheidungen nehmen. Seit Ergehen dieser Berufungsvorentscheidungen seien seines Wissens keine Tatsachen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 rechtfertigen würden, neu hervorgekommen. Das Finanzamt nehme als Grund für die Wiederaufnahme offensichtlich den Umstand, dass dem Bw kein Alleinverdienerabsetzbetrag für die Jahre 1998 bis 2001 zustehen würde. Dieser Umstand sei jedoch dem Finanzamt und ihm bereits vor dem Ergehen der Berufungsvorentscheidungen vom 28. Juli 2003 bekannt gewesen. Das Finanzamt habe außerdem den Grund für die Wiederaufnahme in der Bescheidbegründung, der am 22. September 2003 erlassenen Bescheide nicht angeführt. Das vom Finanzamt durchgeführte Wiederaufnahmeverfahren sei daher nach Meinung des Bw zu Unrecht erfolgt.

Sollte seinem Berufungsbegehren nicht stattgegeben werden, beantrage er die Vorlage beim UFS.

Weiters ersuchte der Bw um Stornierung (Aufhebung) der gemäß § 303 Abs 4 BAO ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sowie der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001, damit die am 28. Juli 2003 in Form von Berufungsvorentscheidungen ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 wieder in Rechtsbestand gelangen. Sollte eine Stornierung (Aufhebung) der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide nicht möglich sein, ersuche er um die Ausfertigung von Einkommensteuerbescheiden für die

Jahre 1998 bis 2001, die inhaltlich den Berufungsvorentscheidungen vom 28. Juli 2003 entsprechen würden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. Oktober 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

"In Ihrer Berufung gegen obgenannte Bescheide richten Sie sich gegen die amtswegige Wiederaufnahme und die damit verbundene materiellrechtliche Entscheidung mit der Begründung dass:

- bereits neue Einkommensteuerbescheide in Form einer Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2003 ergangen seien,
- der Umstand hinsichtlich der Höhe des Einkommens der Ehegattin des Bw und die damit verbundene Anerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages dem Finanzamt bereits vor dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2003 bekannt gewesen sei und
- somit keine laut Gesetz geforderte, neu hervorgekommenen Tatsache vorläge.

Dazu ist seitens der Finanzbehörde festzustellen:

Das Finanzamt hat am 28. April 2003 die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide gemäß § 293 b BAO dahingehend berichtigt, dass der von der steuerpflichtigen Partei geltend gemachte Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr anerkannt wurde. Diese Vorgangsweise begründet sich auf die neu hervorgekommene Tatsache, dass die Einkommensgrenzen der Ehegattin gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG überschritten waren, sodass ein Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr zustand.

Die gegen diese berichtigten Bescheide eingelegte Berufung vom 24. Mai 2003 wurde seitens der Finanzbehörde gewürdigt und die dort eingebrachten Berufungsgründe anerkannt. Es lag eine zu Unrecht durchgeführte Berichtigung gemäß § 293 b BAO vor und erfolgte allein aus diesem Grunde eine stattgebende Berufungsvorentscheidung am 28. Juli 2003. Der berichtigte Alleinverdienerabsetzbetrag lebte somit wieder auf.

In der Folge wurden am 22. September 2003 die betroffenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen und der Alleinverdienerabsetzbetrag abermals seitens der Behörde nicht gewährt.

Dagegen richtet sich die Berufung bereits dargestellter Begründung.

Aufgrund der Aktenlage war von oben ausgeführtem Sachverhalt auszugehen und dieser unter Berücksichtigung der Berufungseinwendungen rechtlich zu würdigen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkomme, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist es ein insgesamt rechtmäßiges steuerliches Ergebnis herbeizuführen. Daher ist es bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit große Bedeutung beizumessen.

Als neu hervorgekommene Tatsachen gelten mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Veranlagungsverfahrens laut eingebrachter Erklärungen zusammenhängende, tatsächliche Umstände die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten.

Dies ist gegenständlich der Fall.

Der in den Erklärungen 1998 -2001 geltend gemachte Alleinverdienerabsetzbetrag wäre unter Kenntnis der Einkommenslage der Ehegattin nicht anerkannt worden und wäre damit ein im Spruch anders lautender Bescheid ergangen.

Die Tatsache, dass zur Zeit der Erlassung der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich gemäß § 293 b BAO berichtigten Bescheide die Einkommensverhältnisse der Ehegattin bereits bekannt waren, ist für die Wiederaufnahme von Amts wegen irrelevant.

Es war der Berufung vom 24. Mai 2003 aus verfahrensrechtlichen, nicht aber aus materiell-rechtlichen Gründen, statzugeben. Die fälschlicherweise durchgeführte Berichtigung vom 28. April 2003 wurde im Berufungswege saniert und folglich eine verfahrensrechtlich rechtmäßige und richtige Wiederaufnahme von Amts wegen durchgeführt.

§ 303 Abs 4 BAO unterliegt den Verjährungsbestimmungen der § 207 - § 209 BAO. Demgemäß beträgt die Verjährungsfrist 5 Jahre und beginnt mit Ablauf des Jahres indem der Abgabenanspruch entstanden ist zu laufen.

Da diese Frist für die betreffenden Bescheide eingehalten worden ist und neu hervorgekommene Tatsachen vorliegen, erfolgte die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu Recht.

Da die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Nichtanerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages eindeutig vorliegen und von der steuerpflichtigen Partei auch nicht in Streit gestellt wurden, erfolgte die Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1998 -2001 ebenfalls zu Recht."

Mit Eingabe vom 17. November 2003 stellte der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass er nach wie vor der Meinung sei, dass die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 zu Unrecht wiederaufgenommen worden seien. Seinem Rechtsempfinden nach seien die letzten in Rechtskraft befindlichen Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 die Bescheide (Berufungsvorentscheidungen) vom 28. Juli 2003. Seit Ergehen dieser Bescheide seien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 keine Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würden, neu hervorgekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Senat geht im vorliegenden Fall von nachstehendem Sachverhalt aus:

Mit Bescheiden betreffend Einkommensteuer vom 3. März 1999 (für 1998), vom 6. November 2000 (für 1999), vom 2. Juli 2001 (für 2000) und vom 8. April 2002(für 2001) erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001.

Mit Bescheiden vom 28 April 2003 wurden die oa Bescheide gemäß § 293 b BAO dahingehend berichtigt, als der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr gewährt worden ist, da die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin des Bw höher als der maßgebliche Grenzbetrag von S 30.000,00 sind.

Die gegen die - gemäß § 293 b BAO berichtigten - Bescheide für die Jahre 1998 bis 2001 erhobene Berufung (vom 26. Mai 2003) wurde seitens des Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen stattgebend erledigt und der Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt.

Mit Bescheiden vom 22. September 2003 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 – 2001 zu den Bescheiden vom 28. Juli 2003 wiederaufgenommen und mit gleichem Datum neue Sachbescheide erlassen.

Feststeht, dass das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidungen (vom 28. Juli 2003) wusste: Die steuerpflichtigen Einkünfte der Gattin des Bw liegen über dem maßgeblichen Grenzbetrag von S 30.000,00.

Strittig ist, ob – ungeachtet dieses Wissens – die Verfahrenswiederaufnahmen von amtswegen gerechtfertigt gewesen sind.

Unstrittig ist, dass dem Bw der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, da in den streitgegenständlichen Jahren die steuerpflichtigen Einkünfte der Gattin des Bw höher als der maßgebliche Grenzbetrag von S 30.000,00 sind.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. zulässig, wenn Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen 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.

Maßgebend ist dabei, ob der Abgabenbehörde in dem 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 hätte können (VwGH vom 8.3. 1994, ZI 90/14/0192). Es muss somit aktenkundig sein, dass dem Finanzamt nachträgliche Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte.

Entscheidend ist der Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des vorangegangenen Bescheides. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme gemacht werden. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass als dem Finanzamt bekannt geworden zu gelten hat, was sich aus den Steuerakten ergibt.

Als Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände gemeint (vgl. VwGH vom 9.12.1964, 983/63); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätte. "Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs 1 lit b sind also dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für den eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden.

Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel unterlaufen sind, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich kein Grund, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu führen vermag.

Ebenso lassen sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenbewertung (VwGH 9.4.1986, 84/13/0102) eines der Behörde bekannten (bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung (verfehlte rechtliche Schlussfolgerungen; VwGH 19.5.1988, 87/16/003) – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/0217).

Im gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass zum Zeitpunkt der Erlassung der berichtigten Bescheide gemäß § 293 b BAO (28. April 2003) und somit auch zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidungen vom 28. Juli 2003 dem Finanzamt bereits bekannt war, dass dem Bw der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, da die steuerpflichtigen Einkünfte der Gattin des Bw in den streitgegenständlichen Jahren über dem Grenzbetrag (iHv S 30.000,00) liegen.

Maßgebend für eine Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen ist jedoch, ob der Abgabenbehörde in dem 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 hätte können (VwGH 5.10.1987, 85/15/372).

Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmsgrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5.4.1989, 88/13/52).

Im vorliegenden Fall ist aktenkundig erkennbar, dass dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidungen vom 28. Juli 2003 bereits bekannt war, dass beim die Bw die Voraussetzungen für die Anerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages gemäß § 33 Abs 4 EStG 1988 nicht vorliegen.

Das Finanzamt meint die fälschlicherweise durchgeführte Berichtigung im Berufungswege saniert zu haben, sodass die Wiederaufnahme der Verfahren gerechtfertigt sei:

Dieser Argumentationslinie ist entgegenzuhalten, dass dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO bekannt war, dass die steuerpflichtigen Einkünfte der Gattin des Bw über dem maßgeblichen Grenzbetrag liegen und somit nachweislich

keine neuen Tatsachen hervorgekommen waren, die die Wiederaufnahme der Verfahren mit Bescheiden vom 22. September 2003 rechtfertigen.

Zudem ist aktenkundig erkennbar, dass zwischen dem Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidungen und der Wiederaufnahme der Verfahren von amtswegen keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, die zu einer Wiederaufnahme der Verfahren berechtigen würden.

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

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, ZI 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Da aufgrund der oa Ausführungen eine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 nicht zulässig ist, scheiden die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen die nicht mehr dem Rechtsbestand Bescheide sind gemäß § 273 BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Die alten Sachbescheide (Berufungsvorentscheidungen) leben wieder auf.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt X. zu St. Nr. Y.

Wien, am 10. Dezember 2004