



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Geschäftsführer, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 10. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden mit Bw. abgekürzt) ist u.a. Reservist beim österr. Bundesheer. Daneben bezog er unterjährig selbständige Einkünfte (unterrichtende Tätigkeit beim WIFI bzw. unternehmerische Tätigkeit auf dem Gebiete der Schulung/Training) bzw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Heerespersonalamt).

Im **Zeitraum vom 3.7.2002 bis 9.5.2003** leistete der Bw. einen UNO-Auslandseinsatz.

In diesem Zeitraum erhielt er eine Bezahlung (Einkommensersatz) nach den hiefür maßgeblichen Rechtsvorschriften (§ 3 Abs. 1 Z 22 lit b EStG 1988 [(steuerfreier Bezug iSd § 4 Abs. 2 Auslandseinsatzgesetzes BGBl 2001/55, der einen Um- bzw. Hochrechnung i.S. des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auslöst)] sowie § 3 Abs. 1 Z 24 EStG (steuerfreie Auslandszulage nach dem Auslandseinsatzzulagengesetz 1999).

Der Bw. bestreitet die zwingende Anwendung des **besonderen Progressionsvorbehaltes** iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988.

Im Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 10. Februar 2005
hinsichtlich **Einkommensteuer 2002** wurde folgendes Einkommen zu Grunde gelegt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	11.768,62 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei Fa.x	20.871,79 €
BMLV	1.668,52 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
Zw. Summe (nichtselbständige Arbeit)	22.408,31 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	34.176,93 €
Sonderausgaben	-427,67 €
Kirchenbeitrag	-75,00 €
Einkommen	33.674,26 €
Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge	26.218,41 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	25.873,41 €
Durchschnittssteuersatz	37,53 %
Einkommensteuer	12.637,95 €
zuzüglich 6 % Steuer	61,87 €
Einkommensteuer	12.699,82 €
anrechenbare Lohnsteuer	-7.285,14 €
festgesetzte Einkommensteuer	5.414,68 €
Berechnung der Abgabennachforderung:	
Festgesetzte Einkommensteuer	5.414,68 €
bisher festgesetzte Einkommensteuer	-2.466,41 €
Abgabennachforderung	2.948,27 €

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurde von ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 34.308,93 € durch 180 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und den sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 68.936,21 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 37,53 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt-hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert - auf ihre Einkünfte angewendet.

Folgende Lohnzettel bildeten die Basis für die Ermittlung des Einkommens 2002 und 2003:

F.a.x		
1. Jänner 2002 bis 9. Juni 2002		
BruttoBezüge		25.478,94 €
- sonstige Bezüge		- 1.647,30 €
Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge		2.959,85 €
Steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245)		20.871,79 €
Einbehaltene Lohnsteuer		6.940,49 €
Anrechenbare Lohnsteuer		6.940,49 €

BMLV

10. Juni bis 28. Juni 2002

Brutto	1.946,60 €
- Sonstige Bezüge	278,08 €
Steuerpflichtige Bezüge	1.668,52 €
Einbehaltene Lohnsteuer	344,65 €
Anrechenbare Lohnsteuer	344,65 €

Nur für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurden folgende (steuerfreie) Bezüge berücksichtigt, bezugsauszahlende Stelle BMLV

Beträge in Euro

Auslandseinsatz	8.815,60 €
§ 3 Abs. 1 Z 22 lit b EStG 1988	Lt. berichtigtem Lohnzettel

Einkommensteuer 2003:

Im **Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10. Februar 2005** (Wiederaufnahme des Verfahrens) wurde folgendes Einkommen berücksichtigt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	3.990,89 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	1.379,23 €
BMLV	
BMLV	78,52 €
Fa.x	24.118,87 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
Zw. Summe	25.444,62 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	29.435,51 €
Umrechnungsbasis	29.567,51 €
Abzüglich Sonderausgaben	
	-358,60 €
- Kirchenbeitrag	-75,00 €
Einkommen	29.001,91 €
Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.845,76 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	14.500,76 €
Durchschnittssteuersatz 32,11 % von 29.001,91 € ergibt	9.312,51 €

+ Steuer sonstige Bezüge	88,20 €
Einkommensteuer	9.400,71 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-7.767,87 €
Festgesetzte Einkommensteuer	1.632,84 €
Berechnung der Abgabennachforderung	1.632,84 €
Festgesetzte Einkommensteuer	
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	64,17 €
Abgabennachforderung	1.697,01 €

„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurde von ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 29.567,51 € durch 236 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem ungerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 45.163,81 € ermittelt. Da wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 32,11 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert auf ihre Einkünfte angewendet“.

Lohnzettel 2003

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	1.609,10 €
BMLV brutto	
- sonstige Bezüge	- 229,87 €
Steuerpflichtige Bezüge	1.379,23 €
Einbehaltene Lohnsteuer	296,80 €
Anrechenbare Lohnsteuer	296,80 €
BMLV	91,60 €
23.7. bis 25.7.2003 Heeresgebühren	
Sonstige Bezüge vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge	13,08 €
Steuerpflichtige Bezüge	78,52 €

Einbehaltene Lohnsteuer	6,95 €
Anrechenbare Lohnsteuer	6,95 €
Fa.x	30.271,57 €
Sonstige Bezüge vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge	2.215,96 €
Steuerpflichtige Bezüge	24.118,87 €
Einbehaltene Lohnsteuer	7.464,12 €
Anrechenbare Lohnsteuer	7.464,12 €
Bezugsauszahlende Stelle für Auslandsbezug BMLV Heerespersonalamt	6.595,00 €

Gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 wurde fristgerecht „**Einspruch**“ (gemeint wohl Berufung) erhoben und dieser wie folgt begründet:

- „1. Die den geänderten Bescheiden zu Grunde liegende Informationen sind unrichtig, besonders die angeführten Zeiten und Zeiträume*
- 2. Die in den geänderten Bescheiden angeführten Durchrechnungszeiten entsprechen nicht den Tatsachen*
- 3. Die Durchrechnung nach "fiktiven" Einkommen ist unverhältnismäßig*
- 4. Die bereits besteuerten Summen wurden bereits in ein Unternehmen investiert und sind daher nicht mehr verfügbar*
- 5. Gem. Urteil des EuGH vom 15. Juli 2004, C-314/02, Lenzer hat die Bescheidaufhebung zu unterbleiben*
- 6. die Bescheide wurden namentlich unvollständig ausgestellt und sind somit unwirksam zugestellt“.*

Aktenvermerk vom 16. Februar 2005 (Telefonat mit Hrn. K. vom BMLV) :

Es wurde beim Bw. vom 21. Mai bis 23. Mai eine Eignungsüberprüfung durchgeführt, der tatsächliche Einsatz begann erst am 3. Juli 2002 und dauerte bis 9. Mai 2003. Aus programmtechnischen Gründen sei es jedoch nicht möglich gewesen, den korrekten Zeitraum zu übermitteln, jedoch die Anzahl der Tage, die für die Hochrechnung maßgeblich seien, seien lt. Herrn K. korrekt.

Von der Abgabenbehörde erster Instanz wurde ein Amtshilfeersuchen gem. § 158 BAO betreffend die Lohnzettelübermittlung 2002 und 2003 an das BMLV in W. durchgeführt.

Es werde ersucht, die Richtigkeit der übermittelten Lohnzettel (siehe Beilagen) zu bestätigen bzw. sollten die Behauptungen des Abgabepflichtigen eher Richtigkeit haben, berichtigte Lohnzettel an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Da das Verfahren so schnell wie möglich abgeschlossen werden sollte, werden Sie ersucht, dieses Amtshilfeersuchen umgehend innerhalb von 14 Tagen zu beantworten.

Vom Heerespersonalamt wurde am 30. März 2005 ein Fax übermittelt, in dem Folgendes ausgeführt wurde:

„Der Bw. habe sich im Zeitraum 21. Mai 2002 bis 23. Mai 2002 bei einer Eignungsprüfung befunden und im Zeitraum 3. Juli 2002 bis 9. Mai 2003 im Auslandseinsatz, wobei er nur für den Zeitraum vom 9. Juli 2002 bis 10. April 2003 Auslandseinsatzzulagen bezogen habe.

Im **Aktenvermerk vom 30. März 2005**, Telefonat mit dem Heerespersonalamt, Frau R., wurde festgehalten, dass die Daten mit den übermittelten Daten übereinstimmen würden. Diese seien korrekt.

In der Folge wurde die **Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2005** erlassen, mit der die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde.

Im Rahmen der gesonderten Bescheidbegründung vom 5. April 2005 wurde Folgendes ausgeführt:

„Gem. Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die automationsunterstützte Übermittlung von Daten der Lohnzettel gem. § 84 Abs. 1 EStG 1988 sowie der Meldungen gem. § 3 Abs. 2 und § 109e Abs. 5 EStG 1988 habe der Arbeitgeber der Finanzbehörde ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln, wobei gem. § 5 Abs. 2 bei mehrfacher Datenübermittlung die jeweils zuletzt übermittelten Daten maßgeblich seien. Am 25. Jänner 2005 seien vom Bundesministerium für Landesverteidigung berichtigte Lohnzettel für die Jahre 2002 und 2003 übermittelt worden. Diese Lohnzettel würden die am 26. Februar 2003 (für 2002) und am 19. Februar 2004 (für 2003) übermittelten Lohnzettel ersetzen und diese seien gem. § 5 Abs. 2 der o.a. Verordnung für die Erhebung der Einkommensteuer heranzuziehen. Gem. § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens von Amts wegen durchzuführen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im 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 hätten. Lt. Auskunft des Heerespersonalamts in W-, befänden Sie sich im Zeitraum vom 21. Mai 2002 bis 23. Mai 2002 bei einer Eignungsprüfung und im Zeitraum 3. Juli 2002 bis 9. Mai 2003 im Auslandseinsatz. Dies ergebe eine Dauer von 185 Tagen für 2002 und 129 Tagen für 2003. Für diese Tätigkeit haben Sie folgende Bezüge gem. § 3 Abs. 2 EStG erhalten:

2002	8.815,60 €
2003	6.595,00 €

In den erstmaligen übermittelten Lohnzetteln seien durch das Heerespersonalamt nur 88,15 € für 2002 und 65,95 € für 2003 gemeldet worden, wodurch die Übermittlung von berechtigten Lohnzetteln erforderlich gewesen sei. Die Daten der übermittelten berechtigten Lohnzettel würden für die Behörde neue Tatsachen darstellen, die zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung der Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen seien und auf Grund derer sich ein im Spruch anders lautender Bescheid ergäbe. Da die den berechtigten Lohnzetteln übermittelten Daten sowohl der Höhe der Bezüge als auch den angeführten Zeiträumen (185 Tage bzw. 129 Tage) den Tatsachen entsprechen würde, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen. Die vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erfolge unter Bedachtnahme auf der sich ergebenden Gesamtauswirkung, wobei bei deren Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen sei. In der Folge wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz die Norm des § 3 Abs. 2 EStG 1988 zitiert. Diese Berechnungsmethode habe den Effekt, dass bei Durchführung einer Veranlagung jener Zeitraum, währenddessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen beziehe, neutralisiert werde. Die Veranlagung sei somit in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung sei damit ausgeschlossen. Andere Umstände (z.B. zeitweises Fehlen jeglicher Einkünfte, unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen) würden hingegen eine entsprechende Progressionsmilderung bewirken. Die Besteuerung nach dem Durchschnittssteuersatz stelle somit keine Unverhältnismäßigkeit dar, sondern sei wie o.a. eindeutig gesetzlich geregelt, wobei der Behörde kein Ermessensspielraum eingeräumt werde. Der EuGH hat in seinem Urteil vom 15. Juli 2004 C-315, Lenz, ausgesprochen, dass die Verweigerung der einkommenssteuerlichen Endbesteuerungswirkungen für ausländische Kapitalerträge im Widerspruch mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit stünden. Dadurch ergebe sich, dass diese

Rechtslage widersprechende Bescheide innerhalb der offenen Verjährungsfrist im Rahmen der Ermessensübung gem. § 299 BAO aufzuheben und neue Sachbescheide zu erlassen seien. Eine Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens gem. § 303 BAO, was Sie in Ihrer Berufungsschrift offensichtlich meinten, komme nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen nicht in Betracht, da ein EuGH-Urteil in einem Vorabentscheidungsverfahren mangels Parteienidentität keine Vorfrage darstelle. Da die vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 in keinem Zusammenhang mit einem Vorabentscheidungsverfahren des EuGH stehe, finde ein Unterbleiben einer Wiederaufnahme keine Begründung im o.a. EuGH-Urteil. Ebenso wenig stelle der Umstand, dass die erhaltenen Bezüge bereits in ein Unternehmen investiert worden seien und daher nicht mehr verfügbare seien, keine Begründung für ein Unterbleiben der Besteuerung der erhaltenen Bezüge nach den Vorschriften des EStG dar. Gem. § 93 Abs. 2 habe ein Bescheid den Spruch zu enthalten und in diesem die Person zu nennen, an die er gehe. Der Adressat sei namentlich zu nennen. Bei einer physischen Person sei in der Regel der Vor- und Zuname anzuführen (vgl. VwGH 18.04.1986, 85/17/0140; 09.12.1992, 91/13/0013). Eine unrichtige Bezeichnung des Bescheidadressaten sei dann unbeachtlich, wenn diese offenbar auf einem Versehen beruhe und der Adressat zweifelsfrei feststehe (VwGH vom 20.01.1992, 91/10/0095; ZfVB 1993/2/608; 25.06.1996, 94/17/0419) bzw. wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestünden (VwGH 23.04.1998, 96/15/0199).

In Anbetracht des Umstandes, dass Sie gegenüber der Behörde stets ohne der Anführung der Titel aufgetreten seien, bestehe bei verständiger Würdigung kein Zweifel daran, dass es sich beim Adressaten der ergangenen Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003, dem Bw. mit Adresse in Adresse , um Herrn Akad..Vkf. Akad. VM in Adresse handle. Damit sind aber die Bescheide auch rechtmäßig zugestellt worden. Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen".

Gegen die Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2005 wurde innerhalb offener Frist **der Vorlageantrag** vom 28.04.2005 an die **Abgabenbehörde zweiter Instanz** gerichtet:

„Die Berechnung der Einkommensteuer unter Zugrundelegung eines "fiktiven Einkommens" und einem daraus resultierenden erhöhten Einkommenssteuersatz sei nicht angebracht, da
1. nach Auskunft des Finanzamtes Wels diese Berechnung angewandt würde, damit Personen, die Leistungen aus Arbeitslosengeld beziehen würden, nicht auch noch die geleisteten Steuerabgaben im Rahmen des Lohnsteuerausgleiches refundiert bekommen könnten, und
2. das Einkommen durch einen Fehler des BMLV nicht ordnungsgemäß deklariert und daher falsch berechnet worden sei und ein erhöhter Durchrechensatz auch auf dieses den vollen

Jahreszeitraum angewandt werde, was zu einer objektiven Schlechterstellung führen würde und

3. der Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt würde, dem zu Folge durch die gesetzliche Lage auch Sicherheit in der Erkenntnis der Notwendigkeit von Verordnungen und Gesetzen entstehe müsse, was hier gegenteilig erscheine.

Ad 1. Er hätte in den strittigen Zeiträumen keine Grundlage für diese Vorgangsweise geschaffen.

Ad 2. Der erhöhte Durchrechensatz werde nunmehr auch auf das nachgereichte Einkommen angewandt.

Ad 3. Durch die verwirrende Gesetzeslage und den daraus resultierenden unterschiedlichen Einkommensteuerbescheiden würde keine Rechtssicherheit entstehen und diese würde auch durch Erklärungsversuche nicht erreicht und es wäre daher der Grundsatz verletzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 304 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen möglich, wenn 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.

Dabei ist es unmaßgeblich, ob im Erstverfahren diese Umstände unverschuldet nicht bekannt geworden sind oder ob jemand ein Verschulden daran trifft.

Neu hervorgekommen ist eine Tatsache, von welcher die Behörde keine Kenntnis hatte.

Nach den von der Abgabenbehörde I. Instanz gesetzten Ermittlungsschritten, die schließlich zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 führten, ist von folgenden Bemessungsgrundlagen bzw. Berechnungsmethodik auszugehen.

Jahr	2002	2002
Veranlagung	Bescheid vom 2. Juli 2004	Bescheid vom 10. Februar 2005 Wiederaufnahme des Verfahrens
Berufungsthema	1. Lohnzettel	2. Lohnzettel
Höhe der Heeresgebühren		
	€	€
BMLV /Heerespersonalamt)		

10. Juni 2002 bis 28.6.2002	1.668,52	1.668,52
Steuerpflichtige Bezüge		
Auslandseinsatz		8.670,20
Für Zwecke der Progression (steuerfreie ausländische Einkünfte) / § 3 Abs. 1 Z 22 lit in Vbdg. mit § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Hochrechnung)	88,15 (Erstverfahren)	8.815,60 (Wiederaufnahme)
Eignungsprüfung 21.05.02 bis 23.05.02	-	145,40
Auslandseinsatzzulage (Auslandseinsatzzulagengesetz 1999)		
§ 3 Abs. 1 Z 24 (steuerfrei)		16.649,10
Auslandseinsatz insgesamt		25.319,30
	2003	2003
1.1.2003 - 9.5.2003 (Auslandseinsatz)	-	16.138,00
§ 3 Abs. 1 Z 24 (steuerfrei ohne Hochrechnung)	-	9.543,00
Für Zwecke der Progression (steuerfreie ausländische Einkünfte) / § 3 Abs. 1 Z 22 lit b in Vbdg. mit § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Umrechnung auslösend)	65,95 (Erstverfahren)	6.595,00 (Wiederaufnahme)
BMLV (Heerespersonalamt) steuerpflichtige Bezüge 15.07- 25.07.2003	78,52	78,52
BMLV (Heerespersonalamt) steuerpflichtige Bezüge 15.09.- 27.09.2003	1.379,23	1.379,23

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO

Der Unabhängige Finanzsenat legt für die Ermittlung des Einkommens die zweiten –vom Heerspersonalamt übermittelten – berichtigten Lohnzettel für die Jahre 2002 und 2003 zugrunde.

Das verspätete Hervorkommen der zweiten, gemäß § 84 Abs. 5 EStG (unter Angabe der bekannt gegebenen Daten wie **richtige Ermittlung der steuerfreien, die Umrechnung auslösenden Auslandseinkünfte**) erst richtigen Lohnzettels stellt daher eine neue Tatsache dar, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigte.

Gemäß § 84 EStG 1988 vom Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte zu übermittelnde Lohnzettel müssen alle im amtlichen Formular vorgesehenen Daten enthalten. Der Lohnzettel stellt die grundlegende Information für die Einkommensteuerveranlagung dar; durch das gesetzlich (nach § 84 Abs. 1 Z 4 EStG im Verordnungsweg) festgelegte elektronische Übermittlungsverfahren wird ua. sichergestellt, dass Fehler in der Verarbeitung der bekannt gegeben Daten verhindert werden.

Dass das Finanzamt im Erstverfahren keine weiteren Ermittlungen im Zusammenhang mit den Lohnzetteln der Bw. angestellt hat, spielt deshalb keine Rolle, weil im Falle einer tatsächlichen Unvollständigkeit von Erklärungen eine Wiederaufnahme selbst dann gerechtfertigt ist, wenn sich die Abgabenbehörde die entsprechenden Kenntnisse verschuldetermaßen nicht selbst verschafft hat. Das Finanzamt hatte in Anbetracht dessen, dass bei den Veranlagungen der Vorjahre die Lohnzettel der Bw. ordnungsgemäß übermittelt wurden und zügig verarbeitet werden konnten, darüber hinaus keinen Anlass, die elektronischen Daten der Bw. für die Folgejahre in Zweifel zu ziehen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2002 und 2003 vorliegen.

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, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, BAO-Kommentar³, § 303 Tz 7 mit Judikaturhinweisen).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessenübung ist grundsätzlich dem Prinzip Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 303 Tz 38 mit Judikaturhinweisen), unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln.

Nach § 84 Abs. 4 leg.cit. ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Lohnzettelübermittlung im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Arbeitgeber einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Die auf Grund der Bestimmung des § 84 Abs. 4 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen wurde mit BGBl. II 1997/9 veröffentlicht und sieht im § 1 Abs. 1 u.a. vor, dass die Übermittlung der Daten von Lohnzetteln (für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1995) gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 mittels Datenleitungen über Übermittlungsstellen (Österreichisches Statistisches Zentralamt oder Radio Austria AG) zu erfolgen hat.

Die detaillierte gesetzliche Regelung bei der Übermittlung von Lohnzetteln durch den Arbeitgeber (bzw. die bezugs- oder pensionsauszahlende Stelle) sowie das mittels Verordnung geregelte Verfahren (Verordnung BGBl II 1997/9) stellen sicher, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zweifelsfrei zuordenbar und ziffernmäßig eindeutig festgelegt sind.

Der Lohnzettel stellt die grundlegende Information für die Einkommensteuerveranlagung dar; durch das gesetzlich normierte Übermittlungsverfahren wird sichergestellt, dass Fehler in der Verarbeitung der bekannt gegebenen Daten, ein allfälliger Missbrauch und eigenmächtige Datenänderungen durch Lohnempfänger selbst hintangehalten werden.

Wenn auch die ersten übermittelten Lohnzetteln für den Bw. unrichtig waren, konnte die Abgabenbehörde dies nicht erkennen.

Dass das Finanzamt im Erstverfahren keine weiteren Ermittlungen im Zusammenhang mit den Lohnzetteln der Bw. angestellt hat, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle. Liegt nämlich eine tatsächliche Unvollständigkeit von Erklärungen vor, so ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO grundsätzlich selbst dann gerechtfertigt, wenn sich die Abgabenbehörde die entsprechenden Kenntnisse verschuldetermaßen nicht selbst verschafft hat (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Orac Verlag, Wien 1994, zu § 303 BAO, 6 b) cc) (vgl. in diesem Sinne bereits auch die UFS-Entscheidung vom 7.1.2007, RV/0016-K/06).

Das verspätete Hervorkommen der Lohnzettel des BMIV (nach diesbezüglicher Anregung der Abgabenbehörde I. Instanz auf Überprüfung durch das Heerespersonalamt) stellt jedenfalls eine neue Tatsache dar, die die Abgabenbehörde I. Instanz zur Wiederaufnahme der Verfahren im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO berechtigte.

Die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 - jeweils vom 10. Februar 2005 - ergingen daher nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht.

Der im gegenständlichen Fall zur Nachzahlung gelangende Abgabebetrag beläuft sich auf € 2.948,27 für 2002 und € 1.697,10 für 2003. Diese Beträge sind nicht geringfügig, sodass sich das im Falle der Wiederaufnahme anzuwendende Ermessen auch unter diesem Gesichtspunkt als rechtskonform erweist.

Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ist daher vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen.

2. Bescheidadressierung:

Der Bw. rügt weiters die seiner Meinung nach unrichtige Bescheidadressierung.

Dazu wird vom **Unabhängigen Finanzsenat** bemerkt:

Gemäß § 93 Abs.2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Die gemäß § 93 Abs.2 BAO gebotene Personumschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird.

Dass Träger von Rechten und Pflichten nur ein Rechtssubjekt nicht aber eine Bezeichnung sein kann, ist eine Selbstverständlichkeit, die für den bürgerlichen Namen einer Person ebenso zutrifft, wie beispielsweise für die Firma eines Kaufmannes.

Ist der Adressat im Spruch des Bescheides gesetzmäßig bezeichnet, wird die Erledigung aber trotzdem nicht wirksam, wenn sie nicht gesetzmäßig zugestellt wurde. Umgekehrt verhilft auch eine im Einklang mit den Gesetzesvorschriften stehende Zustellung der Erledigung ihr nicht zur normativen Wirksamkeit, wenn im Spruch der Erledigung ihr Adressat nicht gesetzmäßig bezeichnet worden ist.

Die Unterlassung der Titel des Bws. ist ein unbeabsichtigtes Vorgehen der Behörde, welches allerdings nicht die vom Bw. aufgezeigten Konsequenzen nach sich zieht (behauptete unwirksame Bescheidzustellung).

Eine mangelnde Bescheidqualität ist für den Unabhängigen Finanzsenat unter dem Prüfungsmaßstab „unrichtige Bescheidadressierung“ nicht erkennbar.

3. Besonderer Progressionsvorbehalt:

Um- bzw. Hochrechnung:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 818/1993, sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG oder c, Z 22 lit a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes), **lit b** oder ...nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die **für das restliche Kalenderjahr** bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen **Jahresbetrag** umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen.

UNO-Auslandseinsatz

(Die diesbezügliche Bezahlung stellt auslösendes Moment für die Um- bzw. Hochrechnung iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988 dar)

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. steuerfreie Bezüge (Heeresgebühren aufgrund eines Auslandseinsatzes) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 22 lit. b EStG 1988 (unter Verweis auf § 4 Abs. 2 Auslandseinsatzgesetz BGBl I 2001/ 55 nur für einen Teil des Kalenderjahres (**nämlich für folgenden Zeitraum** (2002 und 2003) erhalten:

<i>21.Mai 2002- 23.Mai 2002 (Eignungsprüfung- 3 Tage)</i>
<i>3. Juli 2002 – 31. Dezember 2002 (182 Tage)</i>
<i>Gesamt 185 Tage</i>
<i>Restliches Kalender daher 180 Tage</i>

bzw.

<i>1.Jänner 2003- 9.Mai 2003</i>
<i>129 Tage</i>
<i>Restliches Kalenderjahr daher 236</i>

Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 (die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das **restliche Kalenderjahr** bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (das sind der Bezug von der Fa. Herold Data Business AG und die steuerpflichtige Bezüge des BMLV sowie die nicht ganzjährig bezogenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (**für 2002 : € 34.308,93 dividiert durch 180 Tage x 365 Tage bzw. für 2003: € 29.567,51 dividiert durch 236 Tage x 365 Tage**) für die Ermittlung des Steuersatzes **auf das ganze Jahr hochzurechnen** sind (vgl. VwGH vom 26.3.2003, 97/13/0118).

Die **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** waren ebenfalls **um- bzw. hochzurechnen**, da diese infolge des Auslandseinsatzes **nicht ganzjährig** bezogen wurden (zur Frage der Um- bzw. Hochrechnung im Falle von nicht ganzjährigen Einkünften – vgl. Kordik in SWK 1997, Nr. 7, S 201).

Zwecks Übersichtlichkeit und leichter Nachvollziehbarkeit wird die Berechnungsmethodik nochmals ausgeführt:

2002

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245 lt. LZ Herold Business Data - (1.1.2002 – 9.6.2002)	Angaben in € 20.871,79
BMLV (10.6.2002- 28.6.2002)	1.668,52
Selbständige Einkünfte gesamt (nicht ganzjährig)	11.768,62
UMRECHNUNG (Basis vor Abzug des Werbungskostenpauschales):	34.308,93

Durchschnittssteuersatzberechnung:

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln ist.

Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Durchschnittssteuersatzermittlung	Angaben in €
Gesamtbetrag der Einkünfte	34.308,93
Umrechnung: $34.308,93 : 180 \times 365$	69.570,88
abzüglich Werbungskostenpauschale	- 132,00
abzüglich Sonderausgaben	-427,67
abzüglich sonstige Sonderausgaben	-75,00
Fiktives Einkommen	68.936,21
0% für die ersten 3.640,00	0,00
21% für die weiteren 3.630,00	762,30
31 % für die restlichen 14.530,00	4.504,30
41 % für die weiteren 29.070,00	11.918,70
50 % für die restlichen 18.066,21	9.033,11
Fiktives umgerechnetes Einkommen	68.936,21
Steuer Tarif vor Abzug der Absetzbeträge	26.218,41
-Verkehrsabsetzbetrag	291,00
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	25.873,41
25.873,41 dividiert durch 68.936,21 x 100 Steuer für den Durchschnittssteuersatz	37,53%

Die Einkommensermittlung stellt sich im Jahre **2002** daher wie folgt dar:

Nichtselbständige Einkünfte (KZ 245 lt. LZ)	20.871,79
--	-----------

BMLV	1.668,52
abzüglich Werbungskostenpauschale	-132,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit (nicht ganzjährig)	11.768,62
Gesamtbetrag der Einkünfte	34.176,93
Abzüglich Sonderausgaben	427,67
Kirchenbeitrag	75,00
Einkommen (tatsächlich)	33.674,26
Steuer	
37,53% (Durchschnittssteuersatz) vom tatsächliches Einkommen € 33.674,26	12.637,95
Steuer sonstige Bezüge	61,87
Einkommensteuer	12.699,82
- anrechenbare Lohnsteuer	7.285,14
Festgesetzte Einkommensteuer	5.414,68

Die Einkommensermittlung stellt sich im Jahre **2003** daher wie folgt dar:

Nichtselbständige Einkünfte (KZ 245 lt. LZ)	24.118,87
BMLV	1.379,23
BMLV	78,52
abzüglich Werbungskostenpauschale	132,00
Zw.Summe	25.444,62
Einkünfte aus selbständiger Arbeit (nicht ganzjährig)	3.990,89

Gesamtbetrag der Einkünfte	29.435,51
Abzüglich Sonderausgaben	358,60
Kirchenbeitrag	75,00
Einkommen (tatsächlich)	29.001,91
Umrechnung/Hochrechnung	
Nichtselbständige Einkünfte (lt. KZ 245 LZ)	24.118,87
BMLV	1.379,23
BMLV	78,52
Einkünfte aus selbständiger Arbeit (nicht ganzzählig)	3.990,89
Gesamtbetrag der Einkünfte (Umrechnungsbasis)	29.567,51
Hochrechnung 29.567,51 dividiert durch 236 x 365	45.729,41
abzüglich Werbungskostenpauschale	- 132,00
abzüglich Sonderausgaben	358,60
abzüglich Sonderausgaben	-75,00
Fiktives umgerechnetes Einkommen	45.163,81
0% für die ersten 3.640,00	0,00
21% für die weiteren 3.630,00	762,30
31 % für die restlichen 14.530,00	4.504,30
41 % für die weiteren 23.363,81	9.579,16
Steuer Tarif vor Abzug der Absetzbeträge	14.845,76

-Verkehrsabsetzbetrag	291,00
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
Steuer für Durchschnittssteuersatz	14.500,76
14.500,76 dividiert durch 45.163,81 x 100	32,11 %
32,11% (Durchschnittssteuersatz) vom tatsächlichen Einkommen € 29.001,91	9.312,51
Steuer sonstige Bezüge	88,20
Einkommensteuer	9.400,71
- anrechenbare Lohnsteuer	7.767,87
Festgesetzte Einkommensteuer	1.632,84

Durch die höheren steuerfreien Auslandsbezüge (Auslandseinsatz) wurde die *Kontrollrechnung* (vgl. Erstbescheid vom 2. Juli 2004) durch die Umrechnung (ohne Progressionseinkünfte – vgl. Wiederaufnahmebescheide vom 10.02.2005) ersetzt.

Daher ergab sich im Ergebnis ein anderer Bescheidspruch, der nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigte.

Aus den angeführten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 6. Juni 2007