

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Vertreterin, Adresse2, über die Beschwerde vom 26. Juni 2008 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Salzburg-Stadt, vom 18. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zu Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Bundesabgabenordnung als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Der Beschwerdeführer ist als Arzt tätig. Mit Einkommensteuerbescheid vom 9. Mai 2005 bzw. 19. August 2005 wurde der Beschwerdeführer für die Jahre 2003 und 2004 antragsgemäß veranlagt.

Mit den nach einer Betriebsprüfung ergangenen, nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 stellte das Finanzamt fest, dass einerseits der Abgabepflichtige mit Prüfungsbeginn am 28.6.2007 Selbstanzeige erstattet hatte, mit der er bekanntgab, dass im Jahr 2003 Sondergebühreneinnahmen in der Höhe von € 2.131,13 zu wenig, im Jahr 2004 der Betrag von € 692,03 zu viel als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt worden seien.

Und andererseits kann bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Entgelte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse) das 12%ige

Betriebsausgabenpauschale nicht geltend gemacht werden, wenn die Krankenanstalt einen sogenannten „Hausanteil“ bereits abgezogen hat (siehe VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019). Anstatt des Betriebsausgabepauschales werden für die Jahre 2003 und 2004 die geschätzten Betriebsausgaben und Werbungskosten in Abzug gebracht.

Aufgrund dieser beiden neuen Tatsachen erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO (in der damals gültigen Rechtsfassung).

In der dagegen erhobenen Beschwerde führt der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers im Wesentlichen nur aus, dass das 12%ige Betriebsausgabenpauschale sehr wohl geltend gemacht werden könne.

Das dazu ergangene stattgebende Erkenntnis des BFG vom 3. April 2018 wurde mit Beschluss vom 26. Juli 2018 aufgehoben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Veranlagungen der Jahre 2003 und 2004 basieren auf den via FinanzOnline eingebrachten Einkommensteuererklärungen vom 26. April 2005 und 4. August 2005, deren Angaben vom Finanzamt unverändert übernommen wurden.

Daraus geht im Kern nur hervor, dass der Beschwerdeführer Arzt ist und von seiner Arbeitgeberin sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie auch solche aus selbständiger Arbeit bezog (Sondergebühren).

Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4 BAO (nach der damals gültigen Rechtsfassung):

Abgesehen von den hier nicht zum Tragen kommenden Vorfragen- bzw. Erschleichungstatbeständen war eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nach § 303 Abs. 4 BAO in jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn 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, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als im Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde der Sachverhalt im abgeschlossenen Verfahren so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Das Hervorkommen von Tatsachen

und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, § 303 Tz 7, Tz 10 u. Tz 14).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO grundsätzlich der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Diese Behörde bestimmt, welchen gesetzlichen Wiederaufnahmegrund sie durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht ansieht und daher als solchen heranzieht.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme iSd § 303 Abs. 4 BAO ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist wie im Beschwerdefall die Rechtsfrage unstrittig, dass ein Wiederaufnahmegrund aufgrund des Vorliegens neuer Tatsachen tatsächlich gegeben ist (vgl. Selbstanzeige von zu wenig bzw. zu viel erklärter Sondergebühreneinnahmen zu Beginn der Betriebsprüfung), hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dies erfordert eine objektive Interessensabwägung. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "**Billigkeit**" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "**Zweckmäßigkeit**" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. März 1990, 89/13/0115, und vom 21. September 1990, 89/17/0050). Nach Stoll (Stoll, BAO-Kommentar, 208, 209 und 2939) ist unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit auf die Rechtssicherheit, den Rechtsfrieden, die Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folgen einer Wiederaufnahme, das Verhalten des Abgabepflichtigen sowie auch auf die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens einer Abgabepflicht, etc. Bedacht zu nehmen. Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit sind die Herstellung der Rechtsrichtigkeit, die Besteuerungsgleichmäßigkeit und Gleichheit ganz allgemein sowie Überlegungen zur Prozessökonomie zu würdigen.

Im Hinblick auf den Zweck des § 303 BAO ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Eine Interessensabwägung im Rahmen des Ermessens verbietet jedoch bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit.

Zur Selbstanzeige des Beschwerdeführers ist dem Akteninhalt zu entnehmen, dass diese im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahr 2007 erstattet wurde. Daraus tritt bereits zutage, dass die im Jahr 2007 eingereichte Selbstanzeige der für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Organisationseinheit erst nach dem Ergehen des Erstbescheides (Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9. Mai 2005,

Einkommensteuerbescheid 2004 vom 19. August 2005) übermittelt wurde und dass der diesen Bescheiden zugrunde gelegte Sachverhalt unvollständig gewesen ist.

Damit sind nach der erfolgten Ausfertigung der Einkommensteuerbescheide vom 9. Mai 2005 bzw. vom 19. August 2005 (Erstbescheide) *aus der Sicht des hier in Rede stehenden Verfahrens* (Einkommensteuerveranlagung) sehr wohl Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der späteren Feststellungen begründet haben (vgl. Ritz, aaO., § 303, Tz. 14).

In Ansehung der sich daraus (unmittelbar) ergebenden steuerlichen Auswirkung hat das Finanzamt sein Ermessen mit dem Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit sowie nach den Grundsätzen von Billigkeit (berechtigtes Parteiinteresse) und Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben) iSd § 20 BAO auch gesetzeskonform ausgeübt.

Im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. VwGH vom 10. Mai 1994, 94/14/0024).

Eine allgemein gültige Grenze, bei welchem Betrag nicht mehr von absoluter Geringfügigkeit bzw. bei welchem Prozentsatz nicht mehr von relativer Geringfügigkeit gesprochen werden kann, gibt es nicht. Als Richtschnur können lediglich jene VwGH-Erkenntnisse dienen, bei denen jedenfalls keine oder eine Geringfügigkeit vorlag.

So hat der VwGH Änderungen aufgrund der Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe von unter 1% als relativ geringfügig bzw. unbedeutend bezeichnet (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2003 führte zu einer Abgabennachforderung, die über diesem Prozentsatz liegt und die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2004 führte überhaupt zu einer Abgabengutschrift. Damit ist aber das Schicksal der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide - aufgrund der Selbstanzeigen - im Sinne einer Abweisung bereits entschieden. Zusammenfassend sind die im Zuge der Wiederaufnahme der Einkommensteuer der Jahre 2003 und 2004 vorgeschriebenen Bescheidänderungen als nicht geringfügig zu betrachten. Im Rahmen der Ermessensübung hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zu Recht den Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit eingeräumt. Die Wiederaufnahme sowohl der Einkommensteuer 2003 als auch der Einkommensteuer 2004 ist daher als rechtmäßig zu qualifizieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis des BFG entspricht der geltenden Rechtslage, welche in diesem Fall eindeutig und klar war, sowie der ständigen Rechtsprechung des VwGH, sodass eine Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Salzburg-Aigen, am 29. März 2019