



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, KomzIR. KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufungen des MKW, vom 23. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 19. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2005 nach der am 21. Jänner 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) – Herr MK – brachte seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2005 am 31. Oktober 2006 elektronisch ein und beantragte dabei die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 7. November 2006 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 494 € in Abzug gebracht.

Mit Bescheid vom 8. November 2007 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 07.11.2006 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben. Mit gleichem Datum (08.11.2007) wurde die Einkommensteuer mit der Begründung bescheidmäßig neu festgesetzt, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag deshalb nicht habe berücksichtigt werden können, weil die

steuerpflichtigen Einkünfte des (Ehe)partners des Bw höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 € seien.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2007 berief der Bw gegen den gemäß § 299 BAO erlassenen Aufhebungsbescheid (08.11.2007) mit der Begründung, dass die gesetzliche Jahresfrist für die Aufhebung von Bescheiden von Amts wegen im Sinne der BAO überschritten worden sei. Die Berufung gegen den mit gleichem Datum erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 begründete der Bw damit, dass keine neuen Tatsachen gegenüber der Erklärung eingetreten seien. Der Bw beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Mit stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2007 wurde der Bescheid gemäß § 299 BAO (08.11.2007) aufgehoben, da der einjährige Zeitraum seit Bescheidausstellung bereits überschritten gewesen sei. Der mit gleichem Datum neu erlassene Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das 2005 sei daher zu Unrecht ergangen und wurde ebenfalls aufgehoben.

Mit Bescheid vom 19. Dezember 2007 verfügte das Finanzamt eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit der Begründung, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben des Bw Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme erforderlich machen. Im - mit gleichem Datum erlassenen - Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt, da der Gattin des Bw (CK) im Streitjahr maßgebliche Einkünfte in Höhe von 6.093,68 € zugeflossen seien. Eine der Voraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag sei jedoch, dass der (Ehe)Partner bei mindestens einem Kind Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich erziele.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2008 erhob der Bw Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 (19.12.2007) und den Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 (19.12.2007) mit folgender Begründung: Die (Online-)Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 vom 31.10.2006 habe alle erforderlichen Angaben richtig und vollständig beinhaltet. Zu diesem Zeitpunkt seien der Behörde auch alle erforderlichen Daten seiner Gattin (zB Versicherungsnummer, Geburtsdatum, Einkommen 2005, . . .) und somit alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen, weshalb die Behörde bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Es seien daher keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig gemacht hätten. Weiters wies der Bw daraufhin, dass die Behörde im gegenständlichen Bescheid keinesfalls ausreichend rechtlich gewürdigt habe, weshalb das Überschreiten der

Grenze von 6.000 €/Jahr um lediglich 93,68 € nicht als geringfügig habe bewertet werden können.

In der am 21. Jänner 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw ergänzend ausgeführt, dass er alle Daten offen gelegt habe und anlässlich der Erstellung seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim Finanzamt nachgefragt habe, ob er den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragen solle oder nicht; ihm sei die Auskunft erteilt worden, er solle das diesbezügliche Feld ankreuzen, das Finanzamt werde die Angaben ohnehin überprüfen. Der Bw wies darauf hin, dass er anlässlich seiner Anfrage darauf hingewiesen habe, dass seine Gattin seit April teilzeitbeschäftigt sei.

Der Finanzamtsvertreter erwiderte, dass es sich im gegenständlichen Fall um zwei von einander unabhängige Verfahren handle, nämlich jenes des Bw und jenes von dessen Gattin. Da elektronisch eingebrachte Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung nur stichprobenweise überprüft würden, sei im Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Abfrage hinsichtlich des Einkommens der Ehegattin vorgenommen worden. Diese Abfrage sei erst geraumte Zeit später durchgeführt worden und habe dann zu dem verspätet erlassenen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO geführt. Nach Ansicht des Finanzamtsvertreters seien daher sehr wohl Tatsachen neu hervorgekommen, die im bisherigen Verfahren nicht geltend gemacht wurden. Über Befragen gab der Finanzamtsvertreter bekannt, dass grundsätzlich davon auszugehen sei, dass zum Zeitpunkt des Einlangens der online-Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Bw der Lohnzettel der Ehegattin von deren Dienstgeber bereits übermittelt worden sei.

Der Bw verwies auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auf die Erkenntnisse 99/15/0176, 90/15/0118 und 2000/14/0186 sowie darauf, dass die Rechtsicherheit der Bürger vor der Rechtsrichtigkeit stehen müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Laut elektronisch eingelangter Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beantragte der Bw den Alleinverdienerabsetzbetrag.
- Die vom Bw gemachten Angaben in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 wurden anlässlich der Erlassung des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 nicht überprüft, weshalb der Alleinverdienerabsetzbetrag im Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 vom 07.11.2006 (Erstbescheid) in Höhe von 494 € zuerkannt wurde.

- Anlässlich der nachträglichen Bearbeitung von Kontrolllisten am 08.11.2007 wurde festgestellt, dass der Gattin des Bw im Streitjahr 2005 Einkünfte mehr als 6.000 € zugeflossen sind.
- Laut Lohnzettel erzielte die Gattin des Bw (CK) im Streitjahr 2005 Einkünfte in Höhe von 9.106,84 € (brutto).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005, dem Lohnzettel der Ehegattin des Bw für das Jahr 2005 und den Unterlagen des Finanzamtes.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005:

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem auch in allen jenen 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.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Behörde. Diesbezüglich ist zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmestatbestand erfüllt, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist; erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz: BAO, § 303 E, E 152 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl. z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O, E 177).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind; insbesondere ist es unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O, E 177a).

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch das Gegenüberstellen des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissenstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (Ritz: Bundesabgabenordnung Kommentar³, Tz 13f zu § 303, S 939). Bei der Prüfung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bekannt war, wird die Behörde nicht als Einheit aufgefaßt. Die Verwaltungspraxis sowie ein Großteil der Rechtsprechung beurteilen das „Neuhervorkommen“ aus dem Gesichtswinkel des entschiedenen Organes der Behörde, nicht aus dem der Behörde selbst. Tatsachen, die der Bewertungsstelle oder der Vollstreckungsabteilung der Behörde bekannt sind, müssen demnach nicht auch den für die Veranlagung zuständigen Dienststellen bekannt sein und können für die Dienststellen, die erstmals hievon Kenntnis erlangen, als neu hervorgekommen gelten, auch wenn sie anderen Stellen der Behörde bereits bekannt waren. Die jüngere Rechtsprechung betont zudem, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel und ihr Charakter als „neu“ nicht nach dem Kenntnisstand der Behörde als Organisationseinheit, sondern „aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens“ gesehen werden muss (Stoll: Bundesabgabenordnung Kommentar, Band 3, S 2936f). Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl Ritz: aaO).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass dem bescheiderlassenden Organ der Behörde anlässlich der Erlassung des Erstbescheides der Umstand, dass die Gattin des Bw im Streitjahr Einkünfte erzielt hatte, unbekannt war. Da der Bw im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung die Frage, ob er Alleinverdiener sei, mit „ja“ beantwortete, hätte die Behörde erst durch Überprüfen der Angaben des Bw bzw durch weitere Ermittlungen die für die Abgabenbemessung relevanten Daten feststellen müssen, was sie aber unterlassen hat.

Erst im Rahmen der Bearbeitung von Kontrolllisten am 08.11.2007 erlangte das bescheidierlassende Organ im Finanzamt jenen Wissenstand, der ihm die Erlassung des neuen Sachbescheides ermöglichte. Mit der Einsichtnahme in jene Unterlagen, die für die Besteuerung des Bw maßgeblichen Angaben hinsichtlich der Einkommensverhältnisse seiner

Gattin enthielten, ist eine Tatsache neu hervorgekommen, die bis dahin im Verfahren nicht berücksichtigt wurde, und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid (nämlich den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheid) herbeigeführt hätte.

Dass für das Amtsorgan die Möglichkeit bestanden hätte, sich vor Erlassung des Erstbescheides durch entsprechende Ermittlungen Kenntnis von den für die Besteuerung des Bw maßgeblichen Daten zu verschaffen, ändert nichts daran, dass dies tatsächlich erst anlässlich der Bearbeitung von Kontrolllisten geschah. Denn es ist - wie oben ausgeführt - unerheblich, ob der Abgabenbehörde die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet unbekannt geblieben waren.

Damit stellt aber das Bekanntwerden des Umstandes, dass die Ehegattin des Bw im Streitjahr Einkünfte in Höhe von mehr 6.000 € erzielte einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar. Die drei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, auf die der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen hat (99/15/0176, 90/15/0118 und 2000/14/0186), treffen keine Aussagen, die mit den obigen Ausführungen in Widerspruch stünden.

Die Verfügung der Wiederaufnahme steht damit im Ermessen der Behörde.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 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. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als gegen die Wiederaufnahme sprechend sind allenfalls insbesondere zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren Folgen des Wiederaufnahmsgrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber den wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die Uneinbringlichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wieder aufzunehmen Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O, § 303 FN 35).

Bei Überprüfung der hier aufgezählten einer Verfügung der Wiederaufnahme entgegenstehenden Gründe, ist zunächst festzustellen, dass die Auswirkungen des neuen Sachbescheides einerseits keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden können - schließlich ergibt sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 502,97 € - und andererseits ausschließlich eine Folge des genannten Wiederaufnahmsgrundes darstellen. Eine Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung ist nicht ersichtlich. Das Verschulden der Behörde an der ursprünglichen Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages kann wohl nur als geringfügig bezeichnet werden, da das Finanzamt bei der Bescheiderlassung die Angaben des Bw ungeprüft übernommen hat und von der Korrektheit der Angaben im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung ausgegangen war. Dass dabei verabsäumt wurde, die Angaben des Bw auf ihren Wahrheitsgehalt zu überprüfen, kann der Behörde nicht als grobes, eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinderndes Verschulden angelastet werden. Auch eine Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Behörde bei der Erlangung der Information, darüber, dass die Ehegattin des Bw im Streitjahr Einkünfte von über 6.000 € erzielte, kann nicht festgestellt werden.

Weiters stellt im Rahmen der Billigkeit ein schutzwürdiges Interesse des Abgabepflichtigen dar, wenn er gutgläubig darauf vertrauen konnte, dass der Bescheid der objektiven Rechtslage entspricht. Nach Ansicht der Behörde war es für den Bw erkennbar, dass ein abgabenrelevanter Tatbestand im Bescheid nicht berücksichtigt worden war, sodass von einem gutgläubigen Vertrauen nicht ausgegangen werden kann.

Im Sinne der angeführten Erwägungen erscheint es daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen des Bw an der Rechtsständigkeit zu stellen.

2. Einkommensteuer für das Jahr 2005:

Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen steht einem Alleinverdiener gemäß § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich bei einem Kind 494 €. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Voraussetzung ist, daß der (Ehe)Partner bei mindestens einem Kind Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich, sonstige Einkünfte von höchstens 2.200 € jährlich erzielt. Den Ausführungen des Bw, wonach seine Gattin im Streitjahr 2005 die Grenze von 6.000 € jährlich lediglich um 93,68 € überschritten habe, ist entgegenzuhalten, dass bereits eine geringfügige Überschreitung des Grenzbetrages zum Wegfall des gesamten Alleinverdienerabsetzbetrages führt; der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, auf Häftefälle – die bei jeder Schaffung von Grenzbeträgen eintreten können – Bedacht zu nehmen (vgl VfGH 5.10.1981, B 325/78).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Februar 2009