



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/0360-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRätin Dr. Anna Radschek und die weiteren Mitglieder HRätin Dr. Elfriede Murtinger, KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung der R, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 25. September 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 nach der am 27. April 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Streitjahr Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form von inländischen und ausländischen Pensionsbezügen. Bezugsauszahlende Stellen für die inländischen Pensionsbezüge waren die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) und die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten (PVA). Bei der ausländischen Pension handelte es sich um eine Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung aus Deutschland, welche nicht lohnversteuert war.

Am 20.3.2003 übermittelte das Österreichische Statistische Zentralamt (ÖSTAT) einen Lohnzettel der SVA für die Bw., in dem steuerpflichtige Bezüge in der Höhe von 13.362,90 € ausgewiesen waren.

Die Bw. reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 am 5. Mai 2003 ein. Auf dem Erklärungsformular gab sie die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit "2" bekannt. Dem Erklärungsformular waren keine Beilagen beigelegt. Im Formular waren die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die einbehaltene Kapitalertragsteuer und die ausländische Pension betragsmäßig angegeben, ebenso die als Sonderausgaben geltend gemachte Versicherungsprämie und der Kirchenbeitrag.

Am 1. Juli 2003 erging der Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2002. In diesem Bescheid wurden die Pensionsbezüge der SVA laut übermitteltem Lohnzettel, die Pensionsbezüge der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung und die Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung unterzogen. Der Bescheid ergab eine Nachforderung in der Höhe von 2.990,28 €. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Am 12. September 2003 übermittelte das ÖSTAT einen Lohnzettel der PVA für die Bw. mit steuerpflichtigen Bezügen in der Höhe von 1.435,65 € für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 2002. Am 17.9.2003 erfolgte die Übermittlung eines geänderten Lohnzettels der SVA für die Bw. mit Bezügen in der Höhe von 13.359,18 € für den Zeitraum 1. April bis 31. Dezember 2002.

Die Finanzbehörde nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2002 wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid, in dem sie neben den Einkünften aus Kapitalvermögen und den deutschen Pensionseinkünften auch beide inländischen Pensionseinkünfte der Besteuerung unterzog. Den Wiederaufnahmebescheid begründete die Behörde damit, dass von einem Arbeitgeber (pensionsauszahlender Stelle) ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Der neue Sachbescheid ergab nun eine Nachforderung an Einkommensteuer in der Höhe von 3.603,41 €.

Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde Berufung eingebracht. Die Bw. begehrte darin die ersatzlose Behebung des Bescheides. Begründend führte sie aus, dass mangels

Angabe, ob es sich um einen neuen Lohnzettel oder um einen berichtigten Lohnzettel und mangels Bekanntgabe, von wem dieser Lohnzettel stamme, die Begründung nicht ordnungsgemäß und damit formell mangelhaft und rechtswidrig sei. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei aber auch in materieller Hinsicht rechtswidrig, da der Einkommensteuerbescheid vom 1. Juli 2003 unter Verwendung der Lohnzettel der PVA und der SVA erstellt worden sei. Die fehlerhafte Übermittlung eines Lohnzettels oder die fehlerhafte Ermittlung der Steuer dürfe aber nicht nachträglich zu Lasten des Steuerpflichtigen als Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel umgedeutet werden. Ein Steuerfehlbetrag auf Grund eines unrichtig übermittelten Lohnzettels sei im Wege des Schadenersatzes von der übermittelnden Stelle einzuheben. Resultiere der Fehlbetrag aus einem Fehler der Behörde, so dürfe die Rechtskraft des Bescheides nicht angetastet werden, sondern müsse dieser im Wege der Haftpflicht gegenüber dem für die Erlassung des Bescheides zuständigen Mitarbeiter geltend gemacht werden. In ihrer Erklärung habe sie jedenfalls zwei Lohnzettel von Pensionsversicherungsanstalten angegeben.

Die Finanzbehörde entschied über die Berufung mit abweisender Berufungsvorentscheidung. Die Bw. beantragte in der Folge die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Im Vorlageantrag führte sie aus, dass die Finanzbehörde unter Berufung auf die Bestimmung des § 303 BAO nicht die Rechtskraft des Bescheides beseitigen dürfe. Das Hervorkommen von neuen Tatsachen könne nicht geltend gemacht werden, da die Behörde entweder die Angaben auf der Einkommensteuererklärung missachtet oder voreilig entschieden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Senat ist in seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Durch Übermittlung eines Lohnzettels der SVA vom ÖSTAT erlangte das Finanzamt am 25.3.2003 Kenntnis von den Bezügen der Bw. von der SVA. Die Übermittlung beinhaltete auch die für die Besteuerung notwendigen betragsmäßigen Angaben.

Mit der am 5. Mai 2003 eingereichten Erklärung gab die Bw. dem Finanzamt bekannt, dass zwei bezugs-, pensionsauszahlende Stellen im Jahr 2002 vorlagen. Die Erklärung beinhaltete die betragsmäßige Angabe von Bezügen aus der deutschen Rentenversicherung unter der Bezeichnung "ausländische Pension" unter der Rubrik der Erklärung für die nichtselbständigen Einkünfte. Der Erklärung waren keine Beilagen beigelegt.

Am 1. Juli 2003 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid, der die Einkünfte der SVA und die ausländische Pension als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasste und der Besteuerung unterzog.

Durch die Übermittlung eines Lohnzettels der PVA vom ÖSTAT erlangte das Finanzamt am 12.9.2003 Kenntnis von den Bezügen der Bw. von der PVA. Die Übermittlung beinhaltete

auch die für die Besteuerung notwendigen betragsmäßigen Angaben. Am 17.9.2003 übermittelte das ÖSTAT einen neuerlichen Lohnzettel der SVA, der in betragsmäßiger Höhe eine geringfügige Abweichung gegenüber dem ursprünglich übermittelten Lohnzettel aufwies.

Diese Feststellungen zum Sachverhalt ergeben sich aus der von der Bw. eingereichten Erklärung, aus den elektronischen Auskünften betreffend die Einkommensteuerveranlagung und aus den elektronischen Lohnzettelauskünften und sind insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

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.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

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 berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde 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 Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc.) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes (vgl. VwGH 16.9.2003, 98/14/0031).

Auch wenn die Finanzbehörde anlässlich der Veranlagung keine weiteren Ermittlungen über die Sachverhaltsumstände durchgeführt hat, hindert dies nicht die spätere Verfahrenswiederaufnahme, weil selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt (vgl. VwGH 18.9.2003, 99/15/0120, VwGH 27.4.2000, 97/15/0207, VwGH 18.12.1996, 94/15/0155).

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies für den vorliegenden Fall, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Abgabenerklärung der Bw. und der zu diesem Zeitpunkt übermittelten Lohnzettel und dem Wissenstand der Behörde im Zeitpunkt der weiteren und neuerlichen Übermittlung der Lohnzettel beurteilt werden muss.

So war im Zeitpunkt des Erstbescheides der Behörde auf Grund der Angaben der Bw. in der Erklärung zwar bekannt, dass es zwei bezugsauszahlende Stellen gab. Die bezugsauszahlenden Stellen selbst waren auf Grund der Erklärung der Bw. der Behörde nicht bekannt. Die Behörde hätte erst durch weitere Ermittlungen feststellen können, ob es sich bei diesen beiden bezugsauszahlenden Stellen um die laut übermitteltem Lohnzettel bekannt gegebene SVA und die aus den Beilagen zur Erklärung aufscheinende deutsche Rentenversicherung handelt oder ob es noch eine weitere inländische bezugsauszahlende Stelle gab. Weiters hätte sie durch Ermittlungen die Höhe der Bemessungsgrundlagen des Pensionsbezuges von der PVA feststellen müssen, da sich derartige Angaben der Erklärung der Bw. und den zugehörigen Beilagen nicht entnehmen ließen.

Erst im September nach Übermittlung von zwei Lohnzetteldaten betreffend zwei inländische bezugsauszahlende Stellen erreichte die Behörde jenen Wissenstand, der ihr die Erlassung des im Spruch anders lautenden Bescheides ermöglichte. Damit sind aber durch die Übermittlung der beiden Lohnzettel im September für die Behörde neue Tatsachen (nämlich das Vorhandensein von zwei inländischen bezugsauszahlenden Stellen und die betragsmäßige Höhe der davon bezogenen Einkünfte) hervorgekommen.

Einerseits wurde mit dieser Übermittlung ein neuer Lohnzettel (PVA) der Behörde zur Kenntnis gebracht und damit der Behörde zum ersten Mal dessen Vorhandensein und auch dessen betragsmäßige Höhe bekannt. Andererseits änderte sich durch die neuerliche Übermittlung des berichtigten Lohnzettels der SVA im September die betragsmäßige Höhe der Bezüge der Bw. von der SVA. Beides, die zusätzliche Erfassung der Bezüge von der PVA als auch die Änderung der Beträge von der SVA, war aus dem neuen Sachbescheid bei Gegenüberstellung mit dem Erstbescheid ersichtlich. Die Behörde hat dies auch in ihrer Begründung des Bescheides zum Ausdruck gebracht, indem sie als Gründe für die

Wiederaufnahme anführte, dass von der pensionsauszahlenden Stelle ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden ist.

Dass für die Behörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich vor Erlassung des Erstbescheides durch entsprechende Ermittlungen die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen, ändert nichts daran, dass diese Kenntnisse im Zeitpunkt der Übermittlung der beiden Lohnzetteldaten der SVA und der PVA im September für die Behörde neue Tatsachen darstellten und für die Behörde daher ein Wiederaufnahmegrund gegeben war. Denn es ist unmaßgeblich, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind (Stoll, BAO Kommentar, 2934).

Der in diesem Punkte unterschiedliche Maßstab betreffend Mangel an Aufmerksamkeit an die Behörde und an die Partei findet seine Rechtfertigung darin, dass bei dem seine eigene Sache verfechtenden Steuerpflichtigen die genaue Kenntnis des maßgebenden Sachverhaltes von vornherein vorausgesetzt werden kann, während die eine Vielzahl von Fällen bearbeitende Abgabenbehörde sich die nötige Sachverhaltskenntnis in jedem Einzelfall vielfach erst durch umfangreiche Ermittlungen und Nachforschungen mühsam verschaffen muss. Überdies wäre es andernfalls für die Abgabenbehörden geboten, um einer Verschuldenssperre zu begegnen, im Erstverfahren die Ermittlungen bis zum Äußersten voranzutreiben, Erhebungen durchzuführen, auch dann wenn Sachverhalte nicht bestritten sind, Erklärungen unter allen Umständen, auch wenn keine Bedenken obwalten, auf ihre Richtigkeit zu prüfen, kurzum dem Abgabepflichtigen von vornherein mit Zweifeln und Misstrauen zu begegnen, denn im Unterlassen behördlicher Untersuchungen könnte stets pflichtwidrige Untätigkeit, eine Vernachlässigung der Sachaufklärungspflicht gesehen werden, was zur Folge hätte, dass im amtswegigen Wiederaufnahmeverfahren Verschulden der Behörde am erst späteren Hervorkommen von Tatsachen eingewendet werden könnte. Auch diese Erwägung vermag die gesetzgeberische verschuldensneutrale Gestaltung des Neuerungsstatbestandes im amtswegigen Wiederaufnahmeverfahren zu rechtfertigen (Stoll, BAO Kommentar, 2935).

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blicke der Erstbescheid in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an vollständig bekannt waren, gegenüber der Bw. benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die mangelnde Erfassung der Einkünfte der Bw. von der PVA bewirkt

einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten der Bw. zu tragen wäre.

Bei der Frage, ob die Verfügung der Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnete Interessen der Bw. an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Aus dem Blickwinkel der Billigkeit kann die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens der Abgabepflicht von Bedeutung sein. Dass Pensionseinkünfte der Einkommensbesteuerung zu unterziehen sind, kann als allgemein bekannte Tatsache vorausgesetzt werden. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw. die Steuerpflicht dieser Pensionsbezüge von der PVA bekannt war.

Weiters kann sich die nachträgliche Geltendmachung des Abgabenanspruches durch die Abgabenbehörde unter Durchbrechung der Rechtskraft als unbillig erweisen, wenn der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die im Bescheid zum Ausdruck kommende steuerliche Beurteilung der Behörde Dispositionen mit vermögensrechtlichen Folgen getroffen hätte. Derartige Dispositionen getroffen zu haben, hat die Bw. jedoch nicht vorgebracht.

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 die Bw. erkennbar, dass ein Teil der Bezüge im Bescheid nicht erfasst worden war, sodass von einem derartigen gutgläubigen Vertrauen nicht ausgegangen werden kann.

Unter all diesen Erwägungen erscheint es dem erkennenden Senat daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen der Bw. an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. April 2005