

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Jänner 2020 zur Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) betreffend Einkommensteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, ***Bf1*** (i.d.F. Bf.) brachte am 21. März 2018 eine Abgabenerklärung ‚ArbeitnehmerInnenveranlagung 2017‘ ein, zu der am 26. März 2018 ein antragsgemäßer Einkommensteuerbescheid erging.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 30. März 2018 Berufung (Beschwerde) erhoben und darin ausgeführt, dass Werbungskosten i.H.v. € 109,68 (KZ 274) aufgrund einer Beitragsleistung an eine Krankenversicherung gemäß § 73a ASVG nicht berücksichtigt worden seien.

Am 28. September 2018 wurde der Einkommensteuerbescheid 2017 im wiederaufgenommenen Verfahren abgeändert.

Als Begründung wurden von der Behörde nachträglich zugegangene Informationen zu Lohnzettelaufgaben oder Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe

angeführt.

Am 2. Oktober 2018 erließ das Finanzamt eine Beschwerdeentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2017, in dem die von der Bf. (erstmalig) in der Beschwerde beantragten Werbungskosten i.H.v. € 109,68 Berücksichtigung fanden.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2018 brachte die Bf. (neuerlich) Berufung (Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 26. März 2016 (mangels Erledigung ihrer Berufung vom 30. März 2018) sowie eine weitere Berufung (Beschwerde) gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 28. September 2018 ein und begründete diese mit dem unrichtigen Bescheidinhalt (keine Anerkennung der beantragten Werbungskosten).

In einem Ersuchsschreiben der Behörde an die Bf. vom 19. September 2019 erklärte diese, eine Kontrollmitteilung erhalten zu haben, wonach die Bf. ausländische Einkünfte bezogen habe. Die Bf. wurde ersucht bekannt zu geben, ab wann sie ausländische Einkünfte beziehe sowie deren Höhe bekannt zu geben.

Die Bf. erläuterte daraufhin mit Schreiben vom 30. September 2019, dass sie ab Februar 2012 Einkünfte aus einer ausländischen Pension von der S beziehe und sich diese Rentenbezüge von zunächst monatlich € 194,40 auf nunmehr € 246,80 (12 mal jährlich) erhöht hätten. Bereits in der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 seien nach Beschwerde Werbungskosten gemäß § 16 (1) Z 4 EStG i.H.v. € 104,54 anerkannt worden, bei der Höhe des Einkommens sei es zu keiner Änderung gekommen.

In Folgejahren seien Mehrfachbezüge in Österreich und auf Grundlage einer Bestätigung der PVA wonach Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Pensionsbezüge angefallen waren, Werbungskosten erklärt worden.

Am 22. Jänner 2020 wurde der Einkommensteuerbescheid 2017 erneut wiederaufgenommen. In den (gleichlautenden) Begründungen zum Sach- und Wiederaufnahmebescheid erklärt das Finanzamt, dass sich aus Kontrollmitteilungen ausländischer Abgabenbehörden ergebe, dass der Bf. Pensionsbezüge zugeflossen seien und dieser Umstand zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 41 BAO (gemeint wohl § 303 Abs. 1 BAO) geführt habe, wobei das diesbezüglich zu beachtende Ermessen im Sinne der Rechtsrichtigkeit ausgeübt worden sei. Dem BfG wurde dazu eine bei der Abgabenbehörde am 3. April 2018 auf elektronischem Weg erhaltene Mitteilung der Slowakei "AEOI-PEN-Einkünfte aus Pensionen", wonach der Bf. in diesem Jahr eine Pension i.H.v. € 2.756,40 ausbezahlt wurde, vorgelegt. In dem Einkommensteuerbescheid wurden erstmals 'Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug' i.H.v. € 2.756,40 berücksichtigt.

Die Bf. erhob daraufhin mit Schreiben vom 21. Februar 2020 die gegenständlich zu

beurteilende Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2017 vom 22. Jänner 2020.

Es würden keine ‚neu hervorgekommenen Tatsachen‘ vorliegen, da

- ab dem Kalenderjahr 2002 (gemeint wohl 2012) jedes Mal Einkünfte von der ausländischen Pensionsstelle gemeldet worden seien;
- im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2017 (Einbringung der Erklärung am 21. März 2018) sei dem Finanzamt eine Bestätigung der PVA vom 16. Februar 2018 beigelegt worden, die neben dem ausländischen Bezug auch die darauf entfallende Krankenversicherung (§73a ASVG) ausweise;
- gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 26. März 2018 Berufung eingebracht worden sei, wobei statt einer Berufungserledigung eine Wiederaufnahme des Bescheides (28. September 2018) auf Grundlage einer Lohnzettelkorrektur erfolgt sei.

Nach Darstellung des weiteren Verfahrensganges erläutert die Bf., dass kein Wiederaufnahmegrund vorliege und verweist auf die Beschwerdebegründung zu den Wiederaufnahmebescheiden der Jahre 2014-2016 vom 11. November 2019, die sinngemäß heranzuziehen seien.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung ‚*Einkommensteuerbescheid 2017*‘ vom 30. Juni 2020 als unbegründet abgewiesen.

Inhaltlich wurden die Voraussetzungen der amtswegigen Wiederaufnahme auf Grundlage des Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel erläutert.

Die gegenständliche Wiederaufnahme stütze sich auf eine Kenntniserlangung über zugeflossene Pensionsbezüge (sowie deren Höhe) auf Grundlage von Kontrollmitteilungen. Aus der Abgabenerklärung gingen diese Umstände nicht hervor. Die Berufung vom 30. März 2018, auf die sich die gegenständliche Berufung beziehe, sei ausschließlich auf einen Werbekostenabzug i.H.v. € 109,86 gerichtet gewesen.

Durch die Nichtbekanntgabe der ausländischen Pensionsbezüge sei sowohl die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie auch die Erklärungspflicht verletzt worden.

Daran ändere auch der Umstand nichts, dass derartige Bezüge bereits seit Jahren zugeflossen seien. Entgegen der Behauptung in der Beschwerde vom 21. Februar 2020 sei über die Beschwerde vom 30. März 2018 mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Oktober 2018 stattgebend entschieden worden.

In Hinblick auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit sei auch unter Berücksichtigung der nicht bloß geringen steuerlichen Auswirkung das Ermessen richtig ausgeübt worden und die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens zu Recht erfolgt.

Am 28. Juli 2020 brachte die Bf. eine Beschwerde gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 30. Juni 2020 betreffend Einkommensteuerbescheid 2017 ein (der als Antrag als Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gem. § 264 BAO zu werten war).

In der Beschwerdevorentscheidung werde auf die Unterlassung der Offenlegungspflicht verwiesen. Einem Steuerpflichtigen könne im Gegensatz zur Behörde nicht zugemutet werden, dass er über weitergehendes Wissen betreffend der Steuerpflicht/Steuerbegünstigung/Steuerfreiheit verfüge.

Im Gegensatz zu den Ausführungen der Behörde sei die Bestätigung der PVA der Abgabenerklärung beigelegt worden und der Bezug einer ausländischen Rente mit zwei weiteren Berufungen der Behörde nachgewiesen und zur Kenntnis gebracht worden.

Von einer Kenntnis der Behörde vom Vorliegen von Einkünften sei umso mehr auszugehen, als die Behörde die beantragten Werbungskosten anerkannt habe und diese mit den fraglichen Einkünften in Zusammenhang stünden.

Der Arbeitnehmerveranlagung 2017 seien 2 Beilagen, einerseits die Bestätigung der PVA dass für eine ausländische Rente Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG bezahlt worden seien und die andererseits Sonderausgaben betreffen würde, beigelegt worden.

Die im Wege des Datenaustausches bezahlten Kirchenbeiträge seien als Sonderausgabe berücksichtigt worden, auf die ebenfalls mit Datenträgeraustausch erfolgten Meldungen hinsichtlich der Bezüge von S treffe dies nicht zu.

Die Begründung des Bescheides für das Jahr 2017 lasse die Vermutung zu, dass die S regelmäßig und zeitnah ihrer gesetzlichen Verpflichtung zum Datenträgeraustausch nachgekommen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Dazu hat der VwGH mit Erkenntnis vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0114 ausgeführt:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen

Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 27. April 2000, 97/15/0207, vom 31. Oktober 2000, 95/15/0114, und vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, mwN). Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 2007, 2003/14/0087, 0088, mwN).'

Das Bundesfinanzgericht legt dem Erkenntnis folgenden Sachverhalt zu Grunde:

- Die Bf. brachte am 21. März 2018 eine Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2017 beim Finanzamt ein. Dem Antrag waren keine Beilagen angeschlossen.
- Der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2017 erging antragsgemäß am 26. März 2018.
- Am 27. (28.) März 2018 langte bei der Abgabenbehörde eine Mitteilung der Slowakei "AEOI" auf elektronischem Weg ein, wonach der Bf. eine Pension i.H.v. € 2.756,40 ausbezahlt wurde.
- Die Beschwerde vom 30. März 2018 betraf die Berücksichtigung von nicht beantragten Werbungskosten i.Z.m. der Beitragsleistung an eine Krankenversicherung. Auch dieser Beschwerde wurde keine Beilage beigefügt.
- Die Wiederaufnahme der Einkommensteuer mit Bescheid vom 28. September 2018 erfolgte aufgrund eines korrigierten Lohnzettels (P).
- Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. Oktober 2018 wurde der Beschwerde der Bf. Rechnung getragen und Werbungskosten i.H.v. € 109,68 berücksichtigt.
- Die Beschwerde der Bf. vom 4. Oktober 2018 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 28. September 2018 bzw. den Einkommensteuerbescheid vom 26. März 2016 betraf die Nichtberücksichtigung der beantragten Werbungskosten. Da diese bereits mit BVE Berücksichtigung gefunden hatten ist davon auszugehen, dass der Bf. die 2 Tage davor ergangene Entscheidung noch nicht zugegangen war.
- Mit Ersuchsschreiben vom 19. September 2019 wurde die Bf. für die Jahre 2014-2017 aufgefordert bekannt zu geben, ob sie ausländische Einkünfte bezogen habe und deren Höhe zu benennen.
- Die Bf. erläuterte in Beantwortung des Ersuchsschreibens, dass sie Einkünfte aus dem Ausland beziehe und gab die Höhe der monatlichen Rentenbezüge für 2012 bzw. für den Zeitpunkt der Verfassung des Schreibens bekannt.
- Am 21. Jänner 2020 wurde der Einkommensteuerbescheid 2017 erneut im wiederaufgenommenen Verfahren abgeändert und darin Einkünfte aus der ausländischen Pension aufgrund der AEOI-Meldung vom 3. April 2018 berücksichtigt.

Den Ausführungen der Behörde ist zuzustimmen, wenn sie auf die fehlende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) hinweist.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein

richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 119 Rz. 3 m.w.N.).

Wenn die Bf. im Vorlageantrag die Kenntnis gesetzlicher Bestimmungen von Steuerpflichtigen und den daraus ableitbaren Pflichten zu relativieren versucht, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie in diesem Schreiben an anderer Stelle erklärt, dass sie Werbungskosten beantragt hat und der Behörde die zugehörigen Einkünfte bekannt sein müssten.

Daraus folgt, dass ihr der Zusammenhang zwischen den Einkünften der S und den von ihr in der Beschwerde vom 30. März 2018 beantragten Werbungskosten bewußt war.

Die Bf. behauptet in ihrer Beschwerde vom 21. Februar 2020 ua., dass sie der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung eine Bestätigung der PVA vom 16. Februar 2018 beigelegt hat und darin der ausländische Bezug und die darauf entfallende Krankenversicherung ausgewiesen war.

Die Behörde erklärt demgegenüber, dass sie von diesem Schreiben erst im Zuge der Berufung vom 4. Oktober 2018, dem es als Beilage beigelegt wurde, Kenntnis erlangt hat.

Das Schreiben der PVA vom 16. Februar 2018 enthält im Gegensatz zur Darstellung der Bf. keinen (direkten) Hinweis auf ausländische Einkünfte. Ein solcher ergibt sich nur indirekt durch Verweis auf § 73a ASVG der *Beiträge in der Krankenversicherung von mit inländischen Pensionsleistungen vergleichbaren ausländischen Renten* betrifft.

Es ist ohne Bedeutung, ob das Schreiben der PVA der Einkommensteuererklärung beigelegt wurde oder nicht, die Bf. wäre verpflichtet gewesen, ihre Einkünfte in der Einkommensteuererklärung 2017 (Formular L17 dazu Ausfüllhilfe L17a) darzulegen und der Behörde damit ein klares Bild über die für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen. Es liegt daher unzweifelhaft der von der Behörde dargestellte Verstoß gegen die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vor.

Unmaßgeblich ist auch der Einwand der Bf., wonach sie schon in Vorjahren, laut ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2019, seit Februar 2012 entsprechende Einkünfte bezogen hat und diese der Behörde bekannt sein müssten, da das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich nämlich auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Wenn der Beschwerde dennoch Erfolg beschieden ist, so auf Grund folgender Erwägungen: Die Behörde erhielt am 3. April 2018 eine Mitteilung „AEOI-PEN-Einkünfte aus Pensionen“, nach der die Bf. im Kalenderjahr 2017 Einkünfte i.H.v. € 2.756,40 von der S erhalten hat.

AEOI bedeutet "Automatic Exchange Of Information" (Automatischer Informationsaustausch) und beruht auf der EU- Amtshilfe - RL 2011/16/EU, wonach die Mitgliedstaaten der EU ab 1.1.2015 verpflichtet sind, dem Ansässigkeitsstaat (innerhalb der EU) einer Person Einkünfte

mitzuteilen (vgl. BFG 7. Juni 2019, RV/7102536/2019).

Die Behörde erläutert dazu in einem Aktenvermerk zur Beschwerdevorlage, dass die Auswertung der AEOI-Mitteilung erst im September 2019 zu weiteren Ermittlungen (mit Vorhalt vom 19. September 2019) führte und ein allfälliges Verschulden der Behörde eine amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (VwGH 17. Dezember 2008, 2006/13/0114; VwGH 23. November 2011, 2008/13/0090).

Die Behörde bezog sich dabei auf ihren Vorhalt betreffend Wiederaufnahme 2014 bis 2017, als dessen Ergebnis der Bezug von Rentenbezügen (ab 2/2012) von Seiten der Bf. bestätigt wurde.

Im Erkenntnis vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0114 führt der VwGH zur Wiederaufnahme u.a. aus:

„Die belangte Behörde war daher - ohne weitere Erhebungen (und darauf kommt es entscheidend an) - nicht in der Lage zu der im nunmehr wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung zu gelangen, weshalb sich die Wiederaufnahme des Verfahrens als zulässig erweist.“

Eine solcher Fall läge beispielsweise dann vor, wenn der Behörde nur die Mitteilung der PVA (Schreiben vom 16. Februar 2018) vorgelegen wäre, wonach bei der Bf. Beiträge an Krankenversicherungen gemäß § 73a ASVG i.H.v. € 109,68 als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

In diesem Fall müsste die Behörde erst die Höhe der in diesem Zusammenhang zugeflossenen ausländischen Pensionseinkünfte mit weiteren Erhebungshandlungen ermitteln.

Im Gegensatz dazu war die Behörde gegenständlich ab Eingang der auf der EU-Amtshilfe ergangenen Kontrollmitteilung in der Lage, die dort ausgewiesenen Einkünfte umgehend, d.h. ohne weitere Ermittlungshandlungen der Einkommensteuer zu Grunde zu legen.

Die Behörde war daher sowohl im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 28. September 2018 wie auch der danach ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom 2. Oktober 2018 in Kenntnis jener Einkünfte, die mit Einkommensteuerbescheid vom 22. Jänner 2020 in exakt jener Höhe festgesetzt wurden, die der ihr am 3. April 2018 zugegangenen Meldung entsprach und lag daher für den gegenständlich bekämpften Bescheid kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme eine ständige und in sich gefestigte Rechtsprechung des VwGH vorliegt von dem das gegenständliche Erkenntnis nicht abweicht, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 15. Februar 2022