

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Astrid Binder in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 5. Jänner 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Jänner 2021 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) hat in der von ihm am 5. Juni 2017 elektronisch eingebrachten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2015 die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages beantragt.

Das Finanzamt hat die Veranlagung erklärungskgemäß durchgeführt und mit Einkommensteuerbescheid vom 6. Juni 2017 den Alleinverdienerabsetzbetrag bei der Ermittlung der Einkommensteuer abgezogen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 7. Dezember 2021 hat das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und begründend angeführt, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien und das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiege und die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können.

In dem am gleichen Tag erlassenen Sachbescheid wies das Finanzamt darauf hin, dass die steuerpflichtigen Einkünfte und ein allfälliges Wochengeld der Partnerin des Bf höher als 6.000 Euro seien.

Dagegen wandte sich der Bf mit dem Rechtsmittel der Beschwerde und führte im Wesentlichen aus, dass seine Lebensgemeinschaft in den betreffenden Jahren trotz der beiden gemeinsamen Kinder stets belastet und konfliktreich gewesen sei, was im August 2016 zu einer Räumungsklage wegen "seit längerer aufgehobener Lebensgemeinschaft" geführt habe. Seine Partnerin hätte ihm weder vor 2016 noch nachher Einblick in ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse gegeben. Sie habe ihm mündlich versichert, dass sie 2015 nur in Karenz gewesen wäre und keinerlei steuerpflichtige Einkünfte gehabt hätte. Darauf und auf weiteren eher widerwillig gegebenen mündlichen Erklärungen hätten seine Angaben zu den Arbeitnehmerveranlagungen für 2014, 2015 und 2016 beruht, die er zeitgleich im Jahr 2016 eingereicht habe.

Am 6. Juni 2017 habe er drei Bescheide (EK Steuerbescheide für 2014, 2015 und 2016) zeitgleich erhalten. Er nehme an, dass die Steuererklärungen seiner Lebensgefährtin spätestens am 31. April des Folgejahres (mit Steuerberatung Ende des Folgejahres) dem FA vorgelegen sein, hätten also überprüft und für die Beurteilung des für 2015 und 2016 angegebenen Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag herangezogen werden können. *„Warum also sollten die früheren Einkünfte, von Fr. K. aus 2015, wenn überhaupt vorhanden, Mitte 2017 für einen Bescheid nicht vollständig und geprüft zur Verfügung gestanden sein? Zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides 2017 für das Steuerjahr 2015 mussten also m.E. alle einkunftsrelevanten Details vorliegen. Alle ev. später ausgefertigten Unterlagen sind für mich somit keine neu hervorgekommenen, sondern lediglich nachträglich entstandene Beweismittel, die eine Wiederaufnahme nicht wirklich rechtfertigen.“*

Im vorliegenden Sachverhalt enthält also die Begründung des FA keine Ausführungen zu den konkret neu hervorgekommenen Tatsachen. Dem Wiederaufnahmebescheid fehlt jegliche konkrete Begründung, bzw. enthält er nur einen allgemeinen Hinweis auf die, im durch die Wiederaufnahme später erstellten, neuen Steuerbescheid erwähnte Begründung. Diese im neuen Steuerbescheid formulierte Begründung wiederum nennt nur allgemein steuerpflichtige Einkünfte einer vermeintlichen Partnerin, die zum Zeitpunkt meines Ansuchens zur Einkommenssteuer für 2015 nachweislich nicht mehr meine Partnerin war. Ich kann also keine neu hervorgekommenen Tatsachen u/o Beweismittel erkennen, weshalb ich daher ersuche, den Wiederaufnahmebescheid aufgrund mangelnder Begründung aufzuheben.“

In der in der Folge ergangenen Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass neu hervorgekommene Tatsachen Sachverhaltselemente seien, die bei einer entsprechenden

Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, als dies im wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Bescheid zum Ausdruck komme. Maßgeblich sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei sei das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen beziehe sich auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH vom 19. März 2002, 97/14/0034 und vom 16. September 2003, 98/14/0031).

Im vorliegenden Fall handle es sich bei der als Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogenen neuen Tatsache um eine solche, die der Abgabenbehörde im Verfahren betreffend eine andere Abgabepflichtige, nämlich der Partnerin des Berufungswerber bekannt geworden sei, aber die Grundlage für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages im gegenständlichen Verfahren darstellen. Bei den Verfahren des Berufungswerbers sowie bei dem seiner Partnerin handle es sich um zwei getrennte Verfahren von zwei verschiedenen Abgabepflichtigen. Es gelte daher, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei.

Wenn der Berufungswerber ausführe, es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, so sei dem entgegenzuhalten, dass er die Höhe der Einkünfte seiner Partnerin in seinem Verfahren nicht bekannt gegeben habe. Der Berufungswerber habe in seinem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung lediglich unter der Rubrik "Alleinverdiener" angekreuzt, dass die Einkünfte der Partnerin unter dem maßgeblichen Grenzbetrag gelegen seien. Die Höhe der Einkünfte der Partnerin seien erst im Überprüfungsverfahren der Abgabenbehörde im Einkommensteuerverfahren des Berufungswerbers als Tatsache neu hervorgekommen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher zurecht erfolgt (vgl UFSI vom 19.02.2007, RV/0014-I/06).

Der Umstand der Überschreitung des Grenzbetrages der steuerpflichtigen Einkünfte für den AVAB durch die Partnerin stelle aus Sicht der Abgabenbehörde eine nachträglich hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO dar. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus den oben ausführlich dargestellten Verfahrensergebnissen: Bei Erlassung des Erstbescheides betreffend die Einkommensteuer 2015 (06.06.2017) sei die Abgabenbehörde von der Abgabenerklärung des Bf ausgegangen, in welcher er den AVAB beantragte. Erst auf Grund nachträglicher Überprüfungsverfahren der Abgabenbehörde habe sich herausgestellt, dass hiefür die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt gewesen wären. Dass im Falle einer tatsächlichen Überschreitung des maßgeblichen Einkünftegrenzbetrages durch die Partnerin der AVAB nicht zustehe, ergebe sich unmittelbar aus dem Gesetz. Somit sei dieser Umstand im

Sinne des § 303 Abs. 1 lit b) BAO eine bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (am 06.06.2017) existente Tatsache, die geeignet gewesen wäre, einen anders lautenden Einkommensteuerbescheid für 2015 herbeizuführen - nämlich die Nichtanerkennung des AVAB und stelle damit einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Gelange daher die Abgabenbehörde nach Bescheiderlassung durch zusätzliche Sachverhaltsermittlung, nämlich einer nachträglichen (elektronischen) Einkunftsprüfung der Partnerin und den Abgleich mit den Angaben des Berufungswerbers, Kenntnis von der tatsächlichen, alleinverdienerabsetzbetragschädlichen Höhe der Einkünfte der Partnerin, so sei eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens des Beschwerdeführers zulässig, da das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei.

Auch die Ermessensübung habe die Abgabenbehörde im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid in ausreichender Weise begründet: Die Bestimmung des § 303 Abs. 1 soll eine neuerliche Bescheiderlassung dann ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher sei bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (siehe Ritz, a.a.O., § 303, Tz 38 und die dort zitierte Judikatur). Bei der Ermessensübung sei hinsichtlich der Prüfung der Zweckmäßigkeit die steuerliche Auswirkung der Wiederaufnahme insofern zu berücksichtigen, als eine Wiederaufnahme idR nicht zu verfügen sein werde, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut bzw. relativ) seien; die Geringfügigkeit sei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen (Ritz, a.a.O., § 303, Tz 40).

In seinem dagegen gerichteten Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht brachte der Bf vor, dass die Beschwerdevorentscheidung dazu verwendet worden sei, um die von ihm in seiner Beschwerde bemängelte, fehlende detaillierte Begründung nachzutragen. Es werde also auf die kritisierte Unvollständigkeit des Wiederaufnahmebescheids nicht eingegangen, sondern vielmehr korrigiert. In diesem Zusammenhang weise er darauf hin, dass neben den entsprechenden konkreten Wiederaufnahmegründen auch eine zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel abzubilden sei (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Ein Fehlen von Wiederaufnahmegründen könne in der Beschwerdevorentscheidung nicht saniert werden.

Es werde ihm offenbar zum Nachteil angelastet, dass er in seinem elektronischen Antrag auf Veranlagung für 2015 nicht die Einkünfte seiner Partnerin angegeben und lediglich die Rubrik "Alleinverdiener" angekreuzt hätte. Tatsache hingegen sei, dass es in diesem Antrag gar keine Möglichkeit gebe, ein Einkommen einer Partnerin anzugeben, es sei nicht vorgesehen und auch

nicht erwünscht. Er habe nur erklärt, dass er einen Antrag stelle und den AVAB in Anspruch nehme. Zusätzliche Angaben seien nicht erforderlich gewesen.

In der Beschwerdeverentscheidung werde weiters ausgeführt, dass die Überschreitung des Grenzbetrages der steuerpflichtigen Einkünfte der Partnerin eine nachträglich hervorgekommene Tatsache darstelle.

Dazu führte der Bf aus, dass er - wie in seiner Beschwerde angegeben -, zum Zeitpunkt des elektronischen Antrags im Mai 2017 nur eine belastete Gesprächsbasis mit seiner Ex-Partnerin gehabt habe und sich auf ihre mündlichen Angaben verlassen habe müssen. Als Freiberuflerin hätte sie ihre Steuererklärung für 2015 längst abgeben müssen und ihr Einkommen für dieses Jahr wäre damit dem FA bereits bekannt gewesen. Er könne sich den nachträglichen Zwang seinen Einkommensteuer Erstbescheid für 2015 aufzuheben, nur so erklären, dass es vom FA verabsäumt worden sei, seinen Antrag auf AVAB zu prüfen. *„Ist somit das Versäumnis einer Behörde ein so schwerwiegender Grund, dass damit ein rechtsgültiger Bescheid dafür außer Kraft gesetzt wird?“*

Ergänzend führte der Bf aus:

„Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 wurde „unterschrieben mit "2021-12-07T17:54.58+01:00". Der neue, geänderte EKSt.-Bescheid wurde mit 2021-12-07T17:47:47+01:00 unterschrieben.

Somit war der neue Steuerbescheid, wenn auch nur um Minuten, aber dennoch früher rechtswirksam, als der Bescheid, der den alten Steuerbescheid außer Kraft setzten sollte, damit ein neuer durch Wiederaufnahme gemacht werden konnte. Der Bescheid, der die Wiederaufnahme eines Steuerverfahrens ermöglichte, wurde somit gezeichnet, als der neue Steuerbescheid längst abgeschlossen und unterschrieben war.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen 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.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nach § 33 Abs. 4 EStG 1988 allen Steuerpflichtigen zu, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben. Voraussetzung war, dass der (Ehe-) Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren 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 wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der Bf in seiner elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt hat und dieser ohne Überprüfung durch das Finanzamt Berücksichtigung fand. Fest steht jedoch aber auch, dass ihm dieser nicht zustand, da die gesetzlichen Voraussetzungen durch Überschreiten der Einkunftsgrenze durch seine Partnerin nicht vorlagen. Der Bf hat jedoch trotz des im Erklärungsformular enthaltenen Hinweises auf die maßgeblichen Einkunftsgrenzen den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht und damit den Eindruck erweckt, in Kenntnis der Einkünfte seiner Partnerin zu sein.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO ist entgegen der Auffassung des Bf nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Tatsachen und Beweismittel kommen im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO neu hervor, wenn sie der für die zur Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde noch nicht bekannt gewesen sind (VwGH vom 18. September 2003, 99/15/0262, mit zahlreichen Hinweisen).

Im vorliegenden Fall ist die Tatsache, dass die Ehegattin des Bf über Einkünfte verfügte, erst nach Ergehen des maßgeblichen Bescheides neu hervorgekommen ist. Dass die für die Wiederaufnahme des Verfahrens maßgebende Tatsache, nämlich die Höhe der Einkünfte der Ehegattin des Bf im Streitjahr aus der Erklärung des Bf ersichtlich gewesen wäre, behauptet auch der Bf nicht. Ermittlungen wurden in diesem Verfahren zunächst unbestrittenermaßen nicht vorgenommen. Damit aber war die Höhe des Einkommens der Ehegattin dem Finanzamt in diesem Verfahren im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (6. Juni 2017) nicht bekannt. Ob diese Tatsache dem Finanzamt im Rahmen anderer Verfahren (im gegenständlichen Fall im Verfahren betreffend Veranlagung der Einkommensteuer der Ehegattin) bekannt war, ist für das wiederaufzunehmende Verfahren nicht maßgebend (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0114).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz, BAO6, Tz.33 und die dort zitierte Judikatur). Dass das Finanzamt bei seiner erklärungskonformen Veranlagung keine weiteren Erhebungen über die Richtigkeit dieser Angaben durchführte, hindert somit 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 (VwGH 27.4.2000, 97/15/0207, mit zahlreichen Hinweisen auf die Vorjudikatur).

Dem Vorwurf, dass der Wiederaufnahmebescheid vom 7. Dezember 2021 nicht ausreichend begründend war, hat das Finanzamt im Vorlagebericht vom 13. April 2022, dem nach ständiger Rechtsprechung Vorhaltscharakter zukommt, zurecht entgegnet, dass aus der Begründung des bekämpften Bescheides eindeutig ersichtlich ist, dass aufgrund einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden konnte, weil die steuerpflichtigen Einkünfte und ein allfälliges Wochengeld der Partnerin höher als € 6.000,00 sind. In der in der Folge ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 08.03.2022 ist es daher keineswegs zum Nachholen einer fehlenden Begründung, noch zu einer Korrektur des Wiederaufnahmebescheides gekommen und hätte dazu auch jegliche Notwendigkeit gefehlt.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Durch den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid vom 7. Dezember 2021 wurde der dort genannte Einkommensteuerbescheid vom 6. Juni 2017 aufgehoben. In Entsprechung des gesetzlichen Auftrages wurde mit dem, dem Wiederaufnahmebescheid vom 7. Dezember 2021 angeschlossenen, Einkommensteuerbescheid vom 7. Dezember 2021 das wieder aufgenommene Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 abgeschlossen. Wie das Finanzamt im Vorlagebericht vom 13. April 2022 auch dazu ausgeführt hat, kennt die Bundesabgabenordnung gemäß § 108 BAO nur Fristen, die nach Tagen, Wochen, Monaten oder Jahren, aber nicht nach Minuten berechnet werden. Vorliegendenfalls sind beide Bescheide am gleichen Tag ergangen und entsprechen folglich den gesetzlichen Bestimmungen (§ 307 (1) BAO).

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb die dagegen gerichtete Beschwerde, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen war.

Zu Spruchpunkt (Revision)

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen

einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 10. Mai 2022