

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 29. Dezember 2020 gegen die Bescheide des ehemaligen Finanzamtes ***4*** ***1***, nunmehr ***FA*** DS ***2***, vom 4. Dezember 2020 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2015 und 2016 sowie Einkommensteuer 2015 und Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2015 und 2016 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme aufgrund des Neuerungsstatbestands der Einkommensteuerverfahren 2015/2016 gegeben sind sowie weiters, ob Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der Pensionsversicherung in den Streitjahren 2015/2016 in voller Höhe oder nur im Rahmen des Sonderausgabenviertels abzugsfähig sind.

Verfahrensgang

Einkommensteuererklärungen 2015 und 2016

Der Bf. machte in seinen per Finanzonline am 19.05.2016 bzw. am 25.05.2017 eingereichten Einkommensteuererklärungen 2015 und 2016 Sonderausgaben für Weiterversicherungen und Renten (Kennzahl 450) geltend.

Die erklärungskonforme Erstveranlagung der Einkommensteuer 2015 bzw. 2016 erfolgte mit Bescheiden vom 26.01.2017 (2015) bzw. 29.05.2017(2016). Die Erklärungen wurden ungeprüft veranlagt.

Vom Finanzamt wurden später Berichtigungsbescheide gem. § 293 erlassen, diese Berichtigungsbescheide wurden im dagegen gerichteten Beschwerdeverfahren mit Erkenntnis des BFG RV/7103892/2020 aufgehoben und sind daher nicht mehr existent. Die jeweiligen Berichtigungsbescheide wurden dem BFG nicht vorgelegt und konnten daher auch nicht beurteilt werden. Zum detaillierten Verfahrensgang **vor** der Wiederaufnahme wird auf den Vorlagebericht des FAÖ v.08.09.2022 bzw. auf das BFG-Erkenntnis zu RV/7103892/2020 verwiesen.

Zwischen den Parteien ist unstrittig, dass die jeweiligen Erstbescheide 2015 v. 26.01.2017 bzw. 2016 v. 29.05.2017 in Rechtsbestand waren.

Es war hier ausschließlich über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2015 u.2016 bzw. über die neuen Sachbescheide 2015 u.2016 abzusprechen.

Vorhalteverfahren vom 06.03.2019

Ergänzungspunkte: Sie werden gebeten, **die Zahlungsbestätigungen und Bestätigungen der Versicherung über die Höherversicherung 2015 und 2016** belegmäßig der Behörde vorzulegen (Frist zur Beantwortung bis zum 15.04.2019)

Vorhaltsbeantwortung/Vorlage der angeforderten Unterlagen am 10.04.2019:

Aus der am **10.04.2019** vorgelegten **Bestätigung der PVA v. 8. März 2016 für das Jahr 2015** geht folgendes hervor:

PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT,Hauptstelle,Abteilung / Aktenzeichen *3*****

Herrn Bf.

Die Pensionsversicherungsanstalt bestätigt Ihnen, dass **im Kalenderjahr 2015** folgende Beiträge/Beträge eingezahlt wurden.

Art der Versicherung	Eingezahlter Betrag:
Höherversicherung	EUR 5000,00

Diese Bestätigung dient zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt.

Aus der am **10.04.2019** vorgelegten **Bestätigung der PV v.07. März 2017** geht Folgendes hervor:

Herrn Bf.

Die Pensionsversicherungsanstalt bestätigt Ihnen, **dass im Kalenderjahr 2016** folgende Beiträge/Beträge eingezahlt wurden.

Art der Versicherung	Eingezahlter Betrag:
Höherversicherung	EUR 9000,00

Diese Bestätigung dient zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt.

Allgemeine Hinweise:

Beiträge für vor 1.1.2016 beantragte freiwillige Zahlungen zur Höherversicherung in der Pensionsversicherung können im Rahmen der so genannten „Topf-Sonderausgaben“ bis 31.12.2020 abgesetzt werden. Für eine nach 31.12.2015 beantragte Höherversicherung besteht keine steuerliche Absetzbarkeit. Die rechtliche Beurteilung obliegt dem zuständigen Finanzamt. Zur Vollständigkeit wird mitgeteilt, dass ab 2018 im Rahmen der automatisierten Arbeitnehmerveranlagung freiwillige Zahlungen für das Vorjahr (2017) direkt von der Pensionsversicherungsanstalt elektronisch an das zuständige Finanzamt zu melden sind. Die vorliegende Finanzamtsbestätigung für 2016 wird daher letztmalig in Papierform an Sie übermittelt. Die Pensionsversicherungsanstalt“

Daher wurden mit Bescheiden vom 04.12.2020 die mit Bescheiden vom 26.01.2017 bzw. 29.05.2017 abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren 2015 und 2016 wieder aufgenommen und entsprechende neue Einkommensteuerbescheide erlassen, in denen die Beiträge zur Höherversicherung nicht mehr zur Gänze, sondern nur im Rahmen des Sonderausgabenviertels als Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

Bescheid v.04.12.2020 über die W i e d e r a u f n a h m e des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2015 (Bescheid vom 27.10.2020) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen.

Begründung:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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 Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßighkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden

Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen sind auch nicht bloß geringfügig.

Bescheid v.04.12.2020 über die W i e d e r a u f n a h m e des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2016 (Bescheid vom 27.10.2020) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen. Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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 Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen sind auch nicht bloß geringfügig.“

In der Begründung **der Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2015 bzw. 2016** wurde zusammenfassend ausgeführt, dass durch die Vorhaltsbeantwortung v. 10.04.2019 die Bestätigungen der PVA über die Einzahlung der Höherversicherungsbeiträge für 2015 idHv. € 5.000 und für 2016 idHv. € 9.000 übermittelt wurden. Deswegen seien die Sonderausgaben betreffend Höherversicherung sinngemäß nur unter Berücksichtigung der im § 18 EStG 1988 normierten Voraussetzungen zu berücksichtigen (Topfsonderausgaben und Einschleifregelung).

Gegen die **jeweiligen Wiederaufnahmebescheide** sowie gegen die Sachbescheide betreffend **ESt 2015 und ESt 2016** jeweils v. 04.12.2020 wenden sich die **Beschwerden**.

Beschwerden (jeweils gleichlautend für die Jahre 2015 und 2016)

- *Bescheid des Finanzamts ***4*** 2/20/21/22 über die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend **Einkommensteuer 2016** vom 4. Dezember 2020 und den*
- ***Einkommenssteuerbescheid 2016** des Finanzamts ***4*** ***1*** vom 4. Dezember 2020.*

Begründung:

Begründet wird die Wiederaufnahme damit, dass im Rahmen eines § 293 BAO-Verfahrens im März 2019 neue Beweismittel hervorgekommen sind, die eine neu hervorgekommene Tatsache i. S.d. § 303 Abs. 1 lit. B BAO wäre. Aus diesem Grund wurde die Einkommenssteuer 2016 mit dem beschwerten Einkommenssteuerbescheid 2016 vom 4. Dezember 2020 wieder einmal neu

berechnet. Diesbezüglich wäre festzuhalten, dass es sich hierbei keinesfalls um eine neue Tatsache handelt. Der Behörde ist diese bereits seit dem Einkommenssteuerverfahren 2014 bekannt. Mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 20. Juli 2015 wurde ich vom Finanzamt ***4*** ***1*** ersucht, u. a. die Weiterversicherungen belegmäßig nachzuweisen. Ich habe mit Schreiben vom 3. August 2015 den belegmäßigen Nachweis der Höherversicherung in der Pensionsversicherung im Jahr 2014 durch eine Kopie der Bestätigung der Pensionsversicherung zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt nachgewiesen. Diese wurde in Folge vom Finanzamt geprüft und am 20. November 2015 wurde schließlich der Einkommenssteuerbescheid 2014 erstellt. Auf Basis dieses Einkommenssteuerbescheides, der auf einer behördlich geprüften Erklärung basiert, habe auch in den Folgejahren und somit auch für 2016 in dieser Form gehandelt. Ich bin davon ausgegangen, dass ich alles richtig gemacht habe. Von denselben Voraussetzungen ist auch das Finanzamt ausgegangen und hat aufgrund des geprüften Verfahrens 2014 in Folge die Einkommenssteuerbescheide 2015 und 2016 erlassen. Diesbezüglich verweise ich auch auf meine Beschwerden gegen die Einkommenssteuerbescheide 2014 bzw. Berichtigungen gem. § 293 BAO vom 22. Dezember 2018 und meinem 'Vorlageantrag vom 7. Februar 2019; auf meine Beschwerden gegen die Einkommenssteuerbescheide 2015 bzw. Berichtigungen gem. § 293 BAO vom 13. Jänner 2019, vom 7. Februar 2019 und meinen Vorlageantrag vom 7. Februar 2019; auf meine Beschwerden gegen die Einkommenssteuerbescheide 2016 bzw. Berichtigungen gem. § 293 BAO vom 13. Jänner 2019 und meinem Vorlageantrag vom 7. Februar 2019.

Mit Bescheid des Finanzamts ***4*** ***1*** hinsichtlich einer Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO vom 18. Dezember 2018 betreffend die Einkommenssteuer 2015 wurde meine freiwillige Versicherung - bis auf den Pauschbetrag für Sonderausgaben (€ 60,--) - gar nicht mehr berücksichtigt. In der Begründung gibt es jedoch den Hinweis auf die Erfassung in der Kennzahl 455. D. h. auch zu diesem Zeitpunkt war dem Finanzamt offensichtlich neuerlich diese neue Tatsache wieder bekannt. Es wurde aber der rechtliche Weg einer Berichtigung gemäß § 293 BAO gewählt und kein Wiederaufnahmeverfahren gestartet.

Am 13. Jänner 2019 erhob ich dagegen Beschwerde. In dieser habe ich neuerlich auf das Einkommenssteuerverfahren 2014 hingewiesen. Meine Beschwerde wurde als unbegründet mit dem Hinweis auf den Berichtigungsbescheid vom 18. Dezember 2018 abgewiesen. Dagegen stellte ich am 7. Februar 2019 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) durch das Bundesfinanzgericht. In einem Telefonat mit dem Finanzamt, das dieses aktiv am 15. Februar 2019 mit mir in die Wege geleitet hat* widerspiegelte sich neuerlich, dass die nun erwähnte neue Tatsache bereits bekannt ist. Mit meinem Ersuchen um Ergänzung vom 6. März 2019 wurde ich nach dem Vorlageantrag ersucht* Unterlagen „betreffend Höherversicherung 2015 und 2016“ zu übermitteln. Diese habe ich in Folge dem Finanzamt übermittelt. Eine neue Tatsache waren diese Unterlagen zu diesem Zeitpunkt hingegen längst nicht mehr. Mit 18. September 2020 (!) wurde ich schließlich vom Finanzamt informiert, dass meine Beschwerde an das Bundesfinanzgericht übermittelt wurde. Auch im

diesbezüglichen Vorlagebericht sind bereits die genannten neuen Tatsachen und seit langem bekannten Unterlagen beinhaltet. Das Bundesfinanzgericht hat mit 27. Oktober 2020 (GZ: RV/7103892/2020) — auf Grundlage der Einkommenssteuerakte 2014, 2015 und 2016 mit all den unterschiedlichen Berichtigungen gemäß § 293 BAO — meinen Beschwerden in Bezug auf 2014, 2015 und 2016 stattgegeben. Gleichzeitig wird in der ausführlichen rechtlichen Beurteilung bemerkt, dass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die geltend gemachten Sonderausgaben in den genannten Jahren betraglich unbegrenzt abzugsfähig sind, sowie dies in den ursprünglichen Erstbescheiden (hinsichtlich der Einkommenssteuer 2015 mit Bescheid vom 29. Mai 2017) veranlagt wurde. Ich ersuche meiner Beschwerde stattzugeben, da für ein Wiederaufnahmeverfahren keine Grundlage besteht. Die erwähnte neu hervorgekommene Tatsache ist spätestens mit dem Einkommenssteuerbescheid 2016 vom 29. Mai 2017 bekannt geworden. In Folge wurde diese erwähnte Tatsache auch in den Jahren 2019 und 2020 noch mehrmals dem Finanzamt neuerlich bekannt und sogar in Berichtigungsbescheiden für das Jahr 2014 und 2015 bereits berücksichtigt. Auch das Bundesfinanzgericht hat diese Tatsache bereits im Beschwerdeverfahren berücksichtigt und beurteilt. Ich ersuche daher, den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2016 vom 29. Mai 2017 wieder in Kraft zu setzen. Sollte es bei etwaigen Unklarheiten notwendig sein, ersuche ich gegebenenfalls um eine mündliche Verhandlung. Nach Möglichkeit ersuche ich meinem Begehren in Form einer Beschwerdeverentscheidung stattzugeben, anderenfalls ersuche ich um Vorlage meiner Beschwerde beim Bundesfinanzgericht.

Beschwerdevorentscheidung v. 09.06.2022 (jeweils für die Jahre 2015 und 2016)

Die Begründung hierzu lautete wie folgt:

Ihre Beschwerden vom 29.12.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 bzw. 2016 vom 04.12.2020 wird als unbegründet abgewiesen. Begründung: Ihre Beschwerde ist abzuweisen, da neue Tatsachen/Beweismittel vorliegen. Wenn für das Jahr 2014 Unterlagen abverlangt wurden, bedeutet das nicht, dass das Finanzamt daraus schließen kann, welcher Sachverhalt in den Jahren 2015 und 2016 Vorgelegen hat. Somit stellt die Nachreichung der Bestätigung für 2015 und 2016 (nachgereicht am 10.4.2019 nach Ergehen des Erstbescheides) sehr wohl eine neu hervorgekommene Tatsache/Beweismittel dar. Aufwendungen für eine Höherversicherung sind als Topf Sonderausgaben im Rahmen des Höchstbetrages zu berücksichtigen und in Kennzahl 455 einzutragen. Dass das BFG in seinem Erkenntnis vermeint hat, dass die Versicherung betraglich unbegrenzt und ohne Anrechnung auf das Sonderausgabenpauschale abzugsfähig ist, ist zwar richtig, allerdings hat das BFG hier Unrecht und diese Feststellung war auch nicht rechtlich bindend, sondern erfolgte nur in einer Nebenbemerkung

Beschwerdevorentscheidung v.16.08.2022 (Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2015 und 2016)

*Es ergeht die Beschwerdevorentscheidung bezüglich der Beschwerde vom 29.12.2020 von ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, 1020 ***4*** gegen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 vom 04.12.2020. Über die Beschwerde wird auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:*

Ihre Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Begründung: Ihre Beschwerde ist abzuweisen, da neue Tatsachen/Beweismittel vorliegen und die Kenntnisdieser Umstände im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide 2015-2016 herbeigeführt hätte. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen, maßgebend ist dafür der Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahrs (siehe Ritz/Koran, BAO, 7. Auflage, § 303 Rz. 31 mit Nachweisen aus der VwGH-Rechtsprechung). Wenn

für das Veranlagungsjahr 2014 Unterlagen abverlangt wurden, bedeutet das nicht, dass das Finanzamt daraus schließen kann, welcher Sachverhalt in den Jahren 2015 und 2016 Vorgelegen hat. Somit erfüllt die Nachreichung der Bestätigungen für 2015 und 2016 (nachgereicht am 10.4.2019 nach Ergehen der Erstbescheide Einkommensteuer 2015/2016), aus denen hervorgeht, dass es sich um eine Höherversicherung gehandelt hat, sehr wohl den Neuerungstatbestand des § 303 BAO. Hinweis: Bisher wurde nur über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015/2016 vom 04.12.2020 entschieden und es wurde auch bereits ein entsprechender Vorlageantrag eingebracht. Mit dieser Beschwerdevorentscheidung wird nun auch über die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren entschieden. Ein Vorlageantrag auch betreffend die gegenständliche Beschwerdevorentscheidung wäre gesondert zu stellen.

Vorlageantrag v.29.12.2020

Gegen die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen v.09.09.2022 bzw. 22.08.2022 wurde vom Bf. fristgerecht ein Vorlageantrag vom 29. Dezember 2020 betreffend der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommenssteuer 2015 und 2016 eingebracht. Der Form halber wies der Bf. darin nochmals ausdrücklich darauf hin, dass die angeführten Tatsachen „bereits in den jeweiligen Einkommenssteuerverfahren 2015 und 2016“ - unabhängig vom Verfahren 2014 und der formalen Nachreichung — bekannt gewesen seien.

Vorlage an das BFG

Am **08.09.2022** wurde der Beschwerdefall dem BFG vorgelegt.

Vorhalt des BFG v.12.09.2022

*„Sehr geehrter Herr MMag. B. , es wird um Vorlage der bescheidmäßigen Erledigung des ehem. FA ***4*** 2/20/21/22 , nunmehr FAÖ DS ***2*** , vom 27.10. 2020 (siehe Spruch der Wiederaufnahmebescheide v. 04.12.2020 für 2015 und 2016 lt. Anhang) - innerhalb einer Frist von 2 Wochen – per E-Mail ersucht . Diese bescheidmäßige Erledigungen v.27.10.2020 befinden sich nicht in den für das Gericht eingescannten Unterlagen. Diese für das Gericht zur Beurteilung der Wiederaufnahme wesentlichen Aktenteile sind auch nicht über Finanzonline einzusehen“.*

Vorhaltsbeantwortung des FAÖ DS 12 (E-Mail v.13.09.2022)

„Es gibt keine bescheidmäßigen Erledigungen vom 27.10.2020. Die Bescheide, mit denen die Einkommensteuerverfahren (nach Aufhebung der Berichtigungsbescheide, vor der Wiederaufnahme) tatsächlich abgeschlossen wurden, sind die Einkommensteuerbescheide vom 26.01.2017 (2015) sowie vom 29.05.2017 (2016). Nur aus EDV-technischen Gründen ist auf den Wiederaufnahmebescheiden ein falsches Datum angeführt (die EDV-Anlage des Finanzamts erkennt fälschlicherweise das BFG-Erkenntnis, mit dem die Berichtigungsbescheide aufgehoben wurden und das ich im Anhang zur Kenntnisnahme übermittle, als Bescheide, mit denen die Einkommensteuerverfahren abgeschlossen wurden). Es kann aber aufgrund der Bescheidlage im Zeitpunkt der Wiederaufnahme und der Begründung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide, auf die in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide verwiesen wird, kein Zweifel daran bestehen, dass mit den Wiederaufnahmebescheiden die mit Bescheiden vom 26.01.2017 bzw. 29.05.2017 (und nicht 27.10.2020) abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren 2015 und 2016 wieder aufgenommen wurden. Aus Sicht des Finanzamts war es daher auch nicht notwendig, entsprechende Berichtigungsbescheide zu erlassen, sondern die Wiederaufnahmebescheide sind auch ohne Berichtigung in der entsprechend richtigen Form zu lesen (vgl. in diesem Sinne VwGH 18.05.2022, Ra 2020/15/0131).“

DAS BUNDESFINANZGERICHT HAT ERWOGEN:

Sachverhalt

Der Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem oa. Verfahrensgang. Einzig strittig ist die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 und die dadurch ausgelösten neuen Sachbescheide 2015 und 2016, die den Sonderausgabenabzug nach Ansicht des Richters in betraglich richtiger Höhe ausweisen (also Sonderausgabenviertel und Einschleifregelung).

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem - dem Bundesfinanzgericht- vorgelegten elektronischen Akt.

Aufgrund der am 10.04.2019 nachträglich bekannt gewordenen Beweismittel (Vorlage der Bestätigungen der PVA v. 08.03.2016 und v.07.03.2017 wurde erstmals – aus der Sicht des konkreten Verfahrens 2015/2016 dem Finanzamt mit der Beantwortung vom 10.04.2019 des Ergänzungsersuchens vom 06.03.2019 bekannt, dass der Bf. in den Jahren 2015 und 2016 keine Beiträge für freiwillige Weiterversicherung, sondern solche für Höherversicherung bezahlt hat.

Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Wiederaufnahme des Verfahrens 2015 und 2016 betreffend Einkommensteuer/ Abweisung)

Rechtslage

§ 303 (1) BAO: *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 sonst wie 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.

Ausgangspunkt war für das Bundesfinanzgericht zunächst einmal folgende Überlegung:

Einzig und allein der Abgabepflichtige weiß den wahren Sachverhalt anlässlich der Eintragung eines Betrages in die Kennzahl einer Steuererklärung.

Die Behörde vertraut auch den Eintragungen des Abgabepflichtigen bei den jeweiligen Kennzahlen einer Steuererklärung, die von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden und übernimmt diese oftmals ungeprüft in ihre Bescheidergebnisse.

Richtig wäre aber die Eintragung bei der Kennzahl 455 (freiwillige Höherversicherungsbeiträge in der gesetzlichen Pensionsversicherung) gewesen. Dies ist für den Steuerpflichtigen steuerlich ungünstiger (Viertelregelung bzw. Einschleifregelung).

Es lag daher eine falsche Eintragung des Abgabepflichtigen in seinen Einkommensteuererklärungen 2015 u.2016 vor. Aus der Übernahme dieser unrichtigen Eintragung ergaben sich rechtskräftige (falsche) Bescheide.

Zu beurteilen war zunächst nur die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 u.2016.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens stellt einen Verfahrenstitel dar, der bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen die Durchbrechung der Rechtskraft ermöglicht.

Als Tatsachen sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden Umstände anzusehen, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als im Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz /Koran BAO 7 § 303 Tz 21 und die dort angeführte Judikatur).

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt im Lichte obiger Rechtsausführungen, so ergibt sich Folgendes:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im Beschwerdefall deshalb gemäß § 303 Abs. 1 BAO verfügt, weil Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder i.V.m. dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hat.

Der Wiederaufnahmegrund für 2015 und 2016 lag im erst später bekannt gewordenen Umstand, dass es sich hierbei um geleistete Pensionsbeiträge betreffend freiwilliger Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung handelte, nicht aber um freiwillige Weiterversicherungsbeiträge in der gesetzlichen PV wie ursprünglich vom Beschwerdeführer in den Steuererklärungen 2015 und 2016 geltend gemacht wurde.

Da die Bestätigungen jeweils für die Veranlagungsjahre 2015 u. 2016 erst am 10.04.2019 der abgabenfestsetzenden Stelle (im konkreten Verfahren) bekannt wurden, und dieser Zeitpunkt nach dem Ergehen der jeweiligen ersten Einkommensteuerbescheide v. 26.01.2017 (für 2015) bzw. v. 29.05.2017 (für 2016) lag, waren neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 BAO gegeben.

Diese neuen Tatsachen führten auch zu einem anderslautenden Einkommensteuerbescheid 2015 u.2016 v.04.12.2020.

In ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dies nur aus der Sicht des jeweiligen konkreten Verfahrens zu beurteilen. Das waren die Umstände/Beweismittel der Jahre 2015 u.2016 (siehe zuletzt VwGH 20. 5. 2022, Ra 2022/15/0034 zur Wiederaufnahme: Kenntnisstand der „abgabenfestsetzenden Stelle“ in AVR 2022/13, § 303 BAO).

Dass bei der Beurteilung, ob eine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO bei amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens für die Behörde neu hervorgekommen ist, auf den Wissenstand der zuständigen Veranlagungsabteilung („abgabenfestsetzende Stelle“) abzustellen ist und nicht auf den Wissensstand der Abgabenbehörde in ihrer Gesamtheit, kann nunmehr als gefestigte Rechtsprechung betrachtet werden (vgl kürzlich, eine dahingehende Revision ebenfalls bereits zurückweisend, VwGH 13. 10. 2021, Ra 2021/13/0127).

Im konkreten Beschwerdefall war in sachverhaltsmäßiger Hinsicht eindeutig davon auszugehen, dass weder zum Zeitpunkt der Übermittlung der jeweiligen Einkommensteuererklärung 2015 u. 2016 sachverhaltsaufklärende Beilagen angeschlossen noch bis zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide für 2015 am 26.01.2017 und für 2016 am 29.05.2017 solche Umstände der Abgabenbehörde vorgelegt worden wären.

Wenn der Bf. im Vorlageantrag v. 29.12.2020 ausführt, dass „*auch in den jeweiligen Verfahren betreffend Einkommensteuer 2015 u.2016* - unabhängig vom Verfahren 2014 und der formalen Nachreichung - *Umstände* betreffend fw. Höherversicherung vorgelegen wären und der Behörde daher auch bekannt gewesen seien, ist dies zwar richtig, weil der Schriftverkehr des Veranlagungsjahres 2014 in das Folgejahr 2015 fällt (Beschwerdezeitraum) . Die Argumentation des Bfs. kann aber - leider mangels Relevanz- nach den Grundsätzen der VwGH-Rechtsprechung (zuletzt VwGH 20. 5. 2022, Ra 2022/15/0034 nicht berücksichtigt werden.

Diese Auslegung mag hart erscheinen, sie liegt aber auf der Linie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 18.10.2007, 2003/14/0087 und VwGH 31.10.2000, 95/15/0114 und zuletzt VwGH 20. 5. 2022, Ra 2022/15/0034).

Andere Verfahrenstitel ?

Ob die Behörde aus der Zusammenschau der gesamten Aktenlage, also auch der Vorjahre („*verpflichtender Blick der Behörde in die Aktenlage des Vorjahres*“) **und** den unrichtigen Eintragungen der Kennzahl 450 der Jahre 2015 u.2016 - ausgelöst durch den Steuerpflichtigen - den wahren Sachverhalt hätte erkennen können, dass zB. auch ein anderer Verfahrenstitel, nämlich der des § 293 b BAO zur Anwendung hätte gelangen können, war hier nicht zu beurteilen. Angefochten war der Verfahrenstitel des § 303 Abs. 1 BAO (Wiederaufnahme des Verfahrens).

Die Verfügung der Wiederaufnahme 2015 u.2016 jeweils v. 04.12.2020 lag ausschließlich in den nachträglich vorgelegten Bestätigungen der PVA für die Jahre 2015 (10.04.2019) sowie 2016 (10.04.2019).

Hinweis

Zur ergänzenden Wiederaufnahmebegründung unter Hinweis auf VwGH v.22.03.2018, Ra 2017/15/0044 bzw. auf VwGH 17.04.2008,20007/15/0062 (betreffend Feststellungen über den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufzunehmenden Einkommensteuerbescheide wird auf Lenneis in AVR 2022, 73 (*Austausch von Wiederaufnahmegründen versus Begründungsergänzung*) verwiesen.

Ermessen

Die Ermessensübung durch die Behörde wurde mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (d.i. Gleichmäßigkeit der Besteuerung) begründet.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "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. VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161, mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114, mwN). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. Ritz, BAO6, § 303 Tz 67, mwN).

Nur im Falle der Geringfügigkeit des hervorgekommenen Änderungsbedarfes hat ein Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides zu unterbleiben. Dass die Änderungen nicht bloß geringfügig waren, wurde schon in der Begründung zu den jeweiligen Bescheiden v. 04.12.2020 ausgeführt. Auch der Bf. behauptet nicht, dass dies anders wäre. Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2015 und bis 2016 stellt sich sohin insgesamt als rechtmäßig dar.

Hinweis:

Zu den von der Behörde nicht gewollten „Schreibfehlern“ im Spruch der Wiederaufnahmebescheide v. 04.12.2020 wird auf die Stellungnahme des FAÖ v. 13.09.2022 verwiesen. Dadurch, dass aus EDV-technischen Gründen dies nicht gleich durchgeführt werden konnte, macht die Wiederaufnahmebescheide 2015 u.2016 nicht zu einem „rechtlichen Nichts“. Dies wäre beispielsweise nur bei einer fehlenden Behördenbezeichnung der Fall (siehe

VwGH 2019/15/0123 betreffend Berichtigung einer falschen Jahreszahl im Spruch eines Bescheides gemäß § 299 BAO).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis v. 18.05.2022, Ra 2020/15/0131 ausgeführt, dass die Wiederaufnahmebescheide auch ohne Berichtigung in der entsprechend richtigen Form zu lesen sind. Daher sind die „Bescheidaten v. 27.10.2020“ als Daten vom 26.01.2017 (für 2015) sowie v. 29. 05.2017 (für 2016) zu interpretieren. Dies war – ohne jeden Zweifel- auch die Intention des ehemaligen FA. Eine formelle Spruchberichtigung, die im Übrigen auch gemäß § 279 BAO im Rahmen des Erkenntnisses möglich gewesen wäre, ist daher nach der angeführten Rechtsprechung des VwGH nicht erforderlich.

Hinweis:

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung haben jeweils für sich Bescheidqualität und jeder dieser Bescheide ist für sich einer Beschwerde zugänglich und für sich rechtskraftfähig (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041).

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden.

Die Beschwerdevorentscheidung betreffend Wiederaufnahme von 16.08.2022 hinsichtlich Einkommensteuer 2015 bzw. Einkommensteuer 2016 erfolgte zwar erst nach den materiell-rechtlichen Beschwerdevorentscheidungen v.09.06.2022.

Dies spielt aber keine Rolle. Dies kann ebenfalls nach der Rechtsprechung des VwGH saniert werden. Damit lagen im vorliegenden Beschwerdefall auch jeweils rechtswirksame Beschwerdevorentscheidungen v.09.06.2022 bzw. v. 16.08.2022 vor.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist der Beschwerdefall betreffend des Beschwerdethemas in sachverhaltsmäßiger und rechtlicher Hinsicht geklärt.

Aus den angeführten Gründen war daher die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2015 u. 2016 als unbegründet abzuweisen.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Sonderausgaben/2015 u.2016 /Abweisung)

§ 18 (1) EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Fassung normiert:

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

-Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einerfreiwilligen Kranken-,

Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b)"

Nach § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich. Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen; sind sie gleich hoch oder höher als der Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel). Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

Aus der gesetzlichen Regelung ergibt sich unzweifelhaft und eindeutig, dass nur Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ohne Abzugsbeschränkung als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Freiwillige Höherversicherungen in der Pensionsversicherung unterliegen demgegenüber der betraglichen Begrenzung des § 18 Abs 3 Z 2 EStG in der hier maßgeblichen Fassung.

Damit sind die Beschwerden betreffend der Sachbescheide 2015 und 2016 jeweils v.04.12.2020 ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Zur beantragten („bedingten“) mündlichen Verhandlung

In den Beschwerden wurde gegebenenfalls um eine mündliche Verhandlung ersucht, " sollte es bei etwaigen Unklarheiten notwendig sein".

Wie das Finanzamt schon in seinem Vorlagebericht v. 08.09.2022 zutreffend darauf hingewiesen hat, stellt dies keinen gültigen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung iSd § 274 Abs. 1 Z 1 BAO dar (vgl. die in Ritz/Koran, BAO7, § 274 Rz. 5 angeführte Rechtsprechung).

Zu Spruchpunkt III. (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.

Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG vor, und zwar selbst dann nicht, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist (vgl VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen der BAO (**§ 303 Abs. 1**) bzw. EStG 1988 (**§ 18**) sowie auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.10.2000, 95/15/0114; VwGH 18.10.2007, 2003/14/0087 .

Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Gericht in seiner Entscheidung der zuletzt ergangenen Rechtsprechung des VwGH 20. 5. 2022, Ra 2022/15/0034.

Sachverhaltsfragen/Fragen der Beweiswürdigung sind einer Revision nicht zugänglich.

Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 26. September 2022