



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein betreffend Berichtigung gemäß § 293 b BAO der Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 entschieden:

1.) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2.) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO der Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 wird Folge gegeben.

Die Berichtigungsbescheide werden aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit Ausfertigungsdatum 4.4.2002 ersuchte der Berufungswerber um die Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen von 15.168 S als Sonderausgaben. Es handle sich um gesetzliche Versicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern, die für die Ehegattin geleistet wurden und gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 in voller Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig seien.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 17.5.2002 abgewiesen. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Versicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen sind. Somit sei der Abzug dieser Beiträge als Sonderausgaben ausgeschlossen (§ 18 Abs. 1 EStG 1988).

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dagegen eingewendet, dass Sonderausgaben grundsätzlich der privaten Sphäre zuzurechnen sind. Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 sei ausdrücklich normiert worden, dass unter anderem Beiträge für den Nachkauf von Versicherungszeiten – wobei hier gesetzliche Pensionsbeiträge freiwillig "nachgekauft" worden seien – als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Im Übrigen werde festgehalten, dass der Bezug der durch diese Beiträge entstandenen Rente zur Gänze steuerpflichtig sei.

Mit weiteren Bescheiden vom 17.5.2002 wurden die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 1999 (mit Ausfertigungsdatum 23.11.1998, 3.11.1999 und 10.11.2000) gemäß § 293b BAO hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers bei der Berücksichtigung von Sonderausgaben berichtigt. Bisher in Abzug gebrachte Beträge von 8.547 S, 9.807 S und 10.326 S wurden nicht mehr als Sonderausgaben anerkannt. Dabei wurde auf die gesonderte Begründung verwiesen, die auch zur Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2001 ergangen war.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde eingewendet, dass nach § 293b BAO nur Bescheide berichtigt werden könnten, die als Folge der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen rechtswidrig seien. Die Unrichtigkeit müsse entweder aus der Abgabenerklärung selbst oder aus der Erklärung in Verbindung mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein. Der Antrag auf Absetzbarkeit der gesetzlichen Pensionsversicherung sei immer präzise unter der Kennzahl 450 angegeben worden. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege keinesfalls vor, wenn der Bescheid eine vertretbare Rechtsauffassung übernehme. Dies

bedeute, dass immer, wenn ein Sachverhalt strittig sei, die Anwendung des § 293b BAO ex lege mangels Offenkundigkeit nicht möglich sei.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 8.8.2002 abgewiesen. In der Begründung wurde dazu nach Wiedergabe des Wortlauts der Bestimmung des § 293b BAO ausgeführt, dass eine Unrichtigkeit immer dann als offensichtlich zu verstehen sei, wenn diese ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei (VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124). Es sei offensichtlich, dass die Pflichtversicherung bzw. die Beitragspflicht nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG) die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betreffen. Eine freiwillige Weiterversicherung sei nach diesem Gesetz nicht vorgesehen.

Nach den Ausführungen des Antrags auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde gestatte § 293b BAO die Berichtigung eines Bescheides nur, wenn er qualifiziert rechtswidrig sei, dh. auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhe. Der im vorliegenden Fall gegebene Sachverhalt unterscheide sich von jenem den angeführten Erkenntnis des VwGH. Die den Abgabenerklärungen zugrunde gelegte Ansicht sei nicht unvertretbar, da die steuerliche Erleichterung des Zugangs zu einer Pension Hauptgrund der Einführung der Absetzbarkeit derartiger Beiträge (Nachkauf von Versicherungszeiten) gewesen sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1.) Einkommensteuer 2001

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Pensionsversicherung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb "A" wurde – nach den am 17.4.2003 vorgelegten Vereinbarungen – ab dem 1.1.2000 von der Gattin des Berufungswerbers geführt (gepachtet). Sie unterlag daher ab diesem Zeitpunkt der Pflichtversicherung bzw. der Beitragspflicht nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (§ 2 BSVG). Dies ergab sich – mangels entsprechender Änderung im Tatsachenbereich – im Übrigen auch aus dem mit der Abgabenerklärung 2000 vorgelegten Schreiben der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 29.8.2000.

Bei den strittigen Beiträgen handelte es sich somit um Ausgaben, die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Gattin entstanden sind und folglich um keine vom Berufungswerber erbrachten Leistungen, die im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 abzugsfähig sind. Die Frage, ob die Gattin "pflichtversichert" war, ist dabei ausschließlich nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen (VwGH 18.3.1991, 90/14/0265). Freiwillige Lei-

stungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1998 liegen auch nicht deshalb vor, weil – wie der Berufungswerber meint – eine "Wahlmöglichkeit" zwischen der Anmeldung in der gesetzlichen Sozialversicherung und dem Abschluss einer freiwilligen Pensionsversicherung bestanden hat. Die Gattin des Berufungswerbers hat sich ab dem 1.1.2000 dazu entschlossen, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu führen. Die hier strittigen Beiträge sind aus diesem Grund entstanden (§ 2 BSVG) und nicht etwa deshalb, weil es der Gattin freigestanden wäre, eine solche Tätigkeit nicht aufzunehmen und für Zwecke ihrer Zukunftsvorsorge eine Versicherung bei einem privaten Versicherungsunternehmen abzuschließen. Als Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (§ 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) waren die genannten Beiträge bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Ehegattin (§ 21 EStG 1988) zu berücksichtigen. Sie können nicht noch einmal bei der Ermittlung des Einkommens des Berufungswerbers als Sonderausgaben abgezogen werden.

2.) Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

a.) Der Berufungswerber machte die hier strittigen Ausgaben unter der Kennzahl 450 der Abgabenerklärungen ("freiwillige Weiterversicherungen und Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung") geltend. Den Erklärungen der Jahre 1997 und 1999 waren an ihn gerichtete Beitragsvorschreibungen der Sozialversicherungsanstalt der Bauern angeschlossen. Aus diesen ergab sich, dass die darin ausgewiesenen Pensionsversicherungsbeiträge für die Ehegattin erhoben wurden. Auf den Beitragsvorschreibungen für das zweite Quartal 1997 und das vierte Quartal 1998 war dabei jeweils handschriftlich der Vermerk "freiwillige Versicherung" bzw. "freiwillig" angebracht.

b.) Die Bestimmung des § 293b BAO erfordert, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt und diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Die Abgabenbehörde muss die Unrichtigkeit der Abgabenerklärung bei ordnungsgemäßer Prüfung erkennen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255). Die Unrichtigkeit muss also *ohne* nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sein (VwGH 28.1.1997, 93/14/0113).

Die Beilagen zu den Abgabenerklärungen der Jahre 1997 bis 1999 wiesen die hier strittigen Beiträge nicht ausdrücklich als "Pflichtbeiträge" aus. Dass sie an den Berufungswerber ge-

richtet waren und neben ihn betreffenden Sozialversicherungsbeiträgen auch solche zur Pensionsversicherung der "hauptberuflich beschäftigten" Ehegattin zum Inhalt hatten, hätte die Abgabenbehörde - sofern sie die Abgabenerklärung diesbezüglich einer Prüfung unterzogen hätte - dazu anhalten müssen, der Frage nachzugehen, ob es sich dabei wirklich um "freiwillig" geleistete Beiträge handeln kann. Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO ausgehen zu können, müsste diese Unrichtigkeit für die Abgabenbehörde aber ohne weiteres Ermittlungsverfahren im Tatsachenbereich erkennbar gewesen sein. Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung, mögen sie auch berechtigt sein, bedeuten noch keine offensichtliche Unrichtigkeit (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

c.) Die Berichtigung der Bescheide gemäß § 293b BAO wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz damit begründet, dass die Versicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern in steuerlicher Hinsicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen sind. Abgesehen davon, dass eine solche Auffassung nur für Pflichtbeiträge in der gesetzlichen Pensionsversicherung zutreffend ist, weil "freiwillige Beiträge" (beispielsweise zur Weiterversicherung in der Pensionsversicherung) als Sonderausgaben abzugsfähig sind, trifft es auch nicht zu, dass eine freiwillige Weiterversicherung nach dem BSVG gesetzlich nicht vorgesehen wäre (vgl. Begründung der Berufungsvorentscheidung; § 28 BSVG). Hätte sich die Unrichtigkeit der Abgabenerklärung nach Ansicht der Abgabenbehörde sonach bereits auf Grund der sozialversicherungsrechtlichen Vorgaben ergeben sollen, hätte sie diese Beurteilung ebenfalls nicht ohne Ermittlungen - hier im Rechtsbereich - treffen dürfen.

d.) Wesentlich ist, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung *klar* erkennbar gewesen wäre, wenn die Abgabenbehörde die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Eine solche Klarheit hat sich erst im Laufe des Ermittlungsverfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergeben. Der Berufungswerber wurde mit Schreiben vom 31.3.2003 darum ersucht, durch geeignete Unterlagen, insbesondere durch Bestätigungen der Pensionsversicherungsanstalt der Bauern, den Nachweis zu erbringen, weshalb es sich bei den von ihm geltend gemachten Beträgen der Jahre 1997 bis 1999 und 2001 um keine Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung, sondern vielmehr um freiwillig geleistete Beiträge handeln soll. Er hat dazu vorgebracht, dass er einen solchen Nachweis nicht erbringen könne und es sich dabei – auch nach einer zwischenzeitig eingeholten mündlichen Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Bauern – um Pflichtbeiträge handeln müsse. Die auf den Vorschreibungen der Sozialversicherungsanstalt der Bauern angebrachten

Vermerke hätten keine Beurteilung der geleisteten Beiträge in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht zum Ausdruck gebracht, sondern eine - vom damaligen steuerlichen Vertreter getroffene - steuerrechtliche Wertung, die darin begründet war, dass seine Gattin (wie ausgeführt) die Möglichkeit gehabt habe, zwischen der gesetzlichen und einer freiwilligen Pensionsversicherung zu "wählen". Auf Grund der zeitlich befristeten Ausnahmebestimmung des § 2a Abs. 2 Z 1 BSVG war dabei in den Berufungsjahren (1997 bis 1999) nur die Gattin des Berufungswerbers in der Pensionsversicherung pflichtversichert, nicht hingegen der Berufungswerber, da er insoweit bereits auf Grund anderer bundesgesetzlicher Vorschriften pflichtversichert war.

Diese Tatsachen waren der Abgabenbehörde erster Instanz zum Zeitpunkt der Erlassung ihrer Berichtigungsbescheide (noch) nicht bekannt. Sie bestätigen aber, dass es ihr - ohne entsprechende Ermittlungen im Tatsachen- und Rechtsbereich durchgeführt zu haben, nicht möglich sein konnte, die für die Jahre 2000 und 2001 getroffene Beurteilung auf die Jahre 1997 bis 1999 zu übertragen (vgl. Bescheidbegründung vom 21.5.2002).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 30. April 2003