

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache VN NN, Adresse , über die Beschwerde vom 23.09.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 03.09.2013, betreffend Zurückweisungsbescheid 2011 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

Sachverhalt

Am 25.2.2012 wurde beim Finanzamt (elektronisch) die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2011 durch den Beschwerdeführer (Bf.) eingereicht.

Am 1.4.2013 ist beim Finanzamt (elektronisch) die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2012 durch den Bf. eingereicht worden.

Der Erstbescheid 2012 erging am 4.4.2013.

Der „Abänderungsantrag“ des Bf. - oder wie von der Behörde bezeichnete Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO – gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 29.2.2012 langte am 9.4.2013 – datiert mit 7.4.2013 – bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein. Darin führte der Bf. aus, dass er ursprünglich beabsichtigt habe, die dem Antrag beiliegenden Sanierungskosten lt. Bestätigung ihrer Hausverwaltung der Liegenschaft „Str. 13-23“, der Genossenschaft , im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 steuerlich als Sonderausgaben abzusetzen. Er habe jedoch bei genauer Durchsicht festgestellt, dass diese Beträge bereits 2011 der Rücklage entnommen worden seien und deshalb auch bei der Veranlagung im Jahr 2011 berücksichtigt werden hätten müssen. Die Bestätigung der Genossenschaft sei jedoch erst am 8.5.2012 ausgestellt worden; zu diesem Zeitpunkt habe er seine Steuerveranlagung für das Jahr 2011 bereits abgeschlossen gehabt, was sich auch aus der Tatsache erhele, dass sein Einkommensteuerbescheid für das

Jahr 2011 vom 29.2.2012 stamme. Der Bf. beantragte sohin die Abänderung seines Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2011 dahingehend, dass ein Gesamtbetrag in der Höhe von € 12.892,00, bestehend aus einem Teilbetrag von € 6.459,00 betreffend Top 2 sowie € 6.433,00 betreffend Top 3, als Sonderausgaben für „Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung“ (iSd § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG) Berücksichtigung fänden. Der Viertelanteil dieser Sanierungskosten berechne sich auf € 3.223,00. Dieser Viertelbetrag sei seiner Information nach zur Gänze als Sonderausgabe zu berücksichtigen, da seine Gattin VN2 NN, mit welcher er seit 1983 verheiratet sei, kein eigenes Einkommen erziele (vgl. § 18 Abs. 3 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG). Von diesem Viertelbetrag ausgehend errechne sich sein Einkommen für das Jahr 2011 nunmehr richtigerweise auf € 28.173,54 und die von ihm zu entrichtende Einkommensteuer für das Jahr 2011 auf € 6.402,45. Unter Berücksichtigung der 2011 eingehobenen Lohnsteuer von insgesamt € 9.149,37 errechne sich ein Steuerguthaben in Höhe von insgesamt € 2.746,92. Ich sei bereits lt. Einkommensteuerbescheid vom 29.2.2013 ein Betrag von € 1.354,00 ausbezahlt worden, weshalb sich – unter Berücksichtigung der Rundungsvorschriften des § 39 EStG – ein restliches Steuerguthaben in Höhe von € 1.393,00 berechne, um dessen Überweisung auf sein Konto er höflich ersuche. Der Vollständigkeit halber habe er den seinerzeitigen Übergabsvertrag dem Antrag beigegeben, mit welchem er sich nicht nur zur Zahlung der laufenden Heizungs-, Betriebs- und Stromkosten sondern auch der in Rede stehenden Sanierungskosten verpflichtet habe. Die mit dem Antrag geltend gemachten Kosten seien demnach zur Gänze von ihm – und nicht von seinem Sohn Ing. Mag. Dr. VN3 NN – aufgewendet bzw. bezahlt worden. Weiters schloss der Bf. dem Antrag noch eine Berechnungsaufstellung Excel, eine Bestätigung Sanierungskosten Top 2 (Kopie) sowie eine Bestätigung Sanierungskosten Top 3 (Kopie) an.

Mit 3.9.2013 erging der **Zurückweisungsbescheid 2011** bezüglich des Antrages des Bf. auf Aufhebung gemäß § 299 BAO mit der Begründung, die Aufhebung sei nur zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf eines Jahres nach der Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides eingebracht ist. Die Zurückweisung erfolge, weil der Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Außerdem habe der Bf. die Möglichkeit gehabt, die nicht berücksichtigten Sonderausgaben im Berufungswege geltend zu machen (Einspruchsfrist: binnen eines Monats nach Bescheiderhalt). Es wurde sohin auch der Hinweis erteilt, dass die vergessenen Steuerbegünstigungen grundsätzlich auch keine neuen Tatsachen (Wiederaufnahmegründe) im Sinne des § 303 BAO darstellen würden. Der Erstbescheid sei bereits am 29.2.2012 ergangen.

Am 22.9.2013 erhob der Bf. sohin **Berufung** gegen den Zurückweisungsbescheid 2011 mit der Begründung, der von ihm gestellte Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2011 sei mit der Begründung zurückgewiesen worden, dass „der Antrag nicht fristgerecht eingebracht wurde. Außerdem hatten Sie die Möglichkeit, die nicht berücksichtigten Sonderausgaben im Berufungswege geltend zu machen ... Vergessene Steuerbegünstigungen stellen ... keine neuen Tatsachen ... im Sinne des § 303 BAO dar. Der Erstbescheid ist bereits am 29.2.2012 ergangen.“.

Die entscheidende Behörde habe sich mit seinem Antragsvorbringen in keinsten Weise auseinandergesetzt – wie er es in seinem Abänderungsantrag ausgeführt habe wurde die Bestätigung der Genossenschaft, betreffend der in Rede stehenden Sonderausgaben erst nach Erlassung (und Rechtskraft!) seines Einkommensteuerbescheides 2011 ausgestellt (vgl. Antragsvorbringen: „Die Bestätigung der Genossenschaft wurde jedoch erst am 4.5.2012 ausgestellt; zu diesem Zeitpunkt hatte ich meine Steuerveranlagung für das Jahr 2011 bereits abgeschlossen, was sich auch aus der Tatsache erhellt, dass mein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 29.2.2012 stammt“, Seite 1). Ihr wäre zu diesem Zeitpunkt infolge Ablaufes der Berufungsfreist mit Ende März 2013 auch die Möglichkeit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 nicht mehr zugestanden – von „vergessenen Sonderausgaben“ könne man demnach nicht sprechen! „Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen“ (vgl. VwGH 13.9.1988, 87/14/0159 = FJ 1989, 32) – dies sei aufgrund der neu hervorgekommenen Bestätigung betreffend Sonderausgaben für das Jahr 2011, welche eben derartige entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente darstellen würden, der Fall. Durch die Bestätigung der Genossenschaft seien ihm eben (nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2011) neue Umstände und Sonderausgaben bekannt geworden. Gemäß § 303 Abs. 1 lit b) BAO sei „dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ... stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten ... und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“. Zum Zeitpunkt seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 sei ihm nicht bekannt gewesen, dass eine derartige Bestätigung der Genossenschaft betreffend Sonderausgaben für das Jahr 2011 ausgestellt werden würde. Er sei stets davon ausgegangen (zumal ihm keine anderslautenden Umstände bekannt gewesen seien), dass die Generalanierung samt geleisteter Rückzahlungen erst als Sonderausgaben für das Jahr 2012 berücksichtigt werden könnten und die Sonderausgaben erst in der Veranlagung für das Jahr 2012 geltend zu machen seien. Dies habe sich für ihn auch mit dem Zusendungszeitpunkt der Bestätigung der Genossenschaft im Mai 2012 gedeckt, einem Zeitpunkt zu dem er die Steuerveranlagung für das Jahr 2011 schon rechtskräftig erledigt und abgeschlossen hatte. Er habe deshalb die im Mai 2012 erhaltenen Bestätigungen in seinem Finanzamtordner zur Veranlagung für das Jahr 2012 eingeordnet und habe unmittelbar nach Kenntnis der Zuordnung dieser Sonderausgaben zum Veranlagungsjahr 2011 seinen gegenständlichen Antrag auf Abänderung des Steuerbescheides für das Jahr 2011 gestellt. Sein Antrag sei deshalb nicht verfristet sondern jedenfalls fristgerecht bei der zuständigen Finanzbehörde eingebracht. Grobes Verschulden setze voraus, dass er die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Ausmaß außer Acht gelassen habe.

Dies sei gegenständlich nicht der Fall – er habe seine Veranlagung für das Jahr 2011 sorgfältig erstattet und alle ihm zu diesem Zeitpunkt bekannten Steuerbegünstigungen geltend gemacht. Wie dargestellt sei ihm die Bestätigung der Genossenschaft erst nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2011 zugegangen; dies ergäbe sich auch aus dem Datum der Bestätigung der Genossenschaft. Ihn treffe deshalb auch kein grobes Verschulden daran, dass die in Rede stehenden Sonderausgaben noch nicht im Einkommensteuerbescheid 2011 berücksichtigt worden seien – er habe zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung keinerlei Kenntnis von der in Rede stehenden Sonderausgaben; die Bestätigung der Genossenschaft sei wie dargestellt erst Monate nach Bescheiderhalt und Rechtskraft zugestellt worden (vgl. Datum des Einkommensteuerbescheides 2011 ist der 29.2.2011, jenes der Bestätigung der Genossenschaft der 4.5.2012). Er weise auch ausdrücklich nochmals darauf hin, dass er im Zeitpunkt seiner Veranlagung für das Jahr 2011 weder mit der Ausstellung einer das Jahr 2011 betreffenden Bestätigung der Genossenschaft gerechnet habe, noch musste er damit rechnen, da die Sanierung erst 2012 abgeschlossen gewesen und endabgerechnet worden sei – dass Rückzahlungen der Genossenschaft im Namen der Eigentümergemeinschaft im Jahr 2011 erfolgten bzw. für das Jahr 2011 gewidmet gewesen seien, sei ihm nicht bekannt gewesen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. Ist „der Antrag auf Wiederaufnahme ... binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat“. Der Bf. habe unmittelbar nach Kenntnis der Zuordnung jener Sonderausgaben zum Veranlagungsjahr 2011, sohin unmittelbar nach Kenntnis die, die Entscheidungsgrundlagen und demnach auch den Spruch des Einkommensteuerbescheides 2011 verändernden Tatsachen seinen gegenständlichen Antrag gestellt, weshalb dieser Antrag von ihm jedenfalls auch fristgerecht bei der zuständigen Behörde eingebracht worden sei.

In der **Berufungsvorentscheidung** vom 7.11.2013 wies die Abgabenbehörde die Berufung als unbegründet ab. Der Antrag auf Abänderung vom 7.4.2013 sei als Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO gewertet worden. Da ein solcher Antrag nur innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des Bescheides zulässig sei, habe eine Zurückweisung wegen verspäteter Einbringung zu erfolgen. Grundsätzlich sei jedoch eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig. Allerdings stünden die Sonderausgaben rein rechtlich nicht zu. Die Eigentumswohnung sei nämlich mit Vertrag vom 30.11.2009 unter Zurückbehaltung des Wohnungsgebrauchsrechtes an den Sohn übergeben worden. Mit dieser Übergabe seien auch die Instandhaltungsrücklagen übertragen worden, aus dem die Sanierungsaufwendungen bezahlt worden seien. Lt. LStRL, RZ 525 läge bei den Wohnungseigentümern im Zeitpunkt der Bezahlung aus der Rücklage anteilig abzugsfähiger Sanierungsaufwand vor, wenn an einem Eigentumswohnhaus energiesparende Maßnahmen vorgenommen und die Aufwendungen hiefür aus der Rücklage nach § 31 Wohnungseigentumsgesetz 2002, BGBl. I Nr. 70/2002, getragen worden seien. Ein Sonderausgabenabzug sei daher nur beim Sohn als Wohnungseigentümer zulässig.

Sohn stellte der Bf. am 1.12.2013 einen **Vorlageantrag**. Es sei richtig, dass die Eigentumswohnungen W 2 Str. 17 und W 3 Str. 17 der Liegenschaft Einlagezahl 2345 Grundbuch 12345 G mit Übergabsvertrag vom 30.11.2009 an seinen Sohn übergeben worden seien – auf diesen Umstand habe er bereits in seinem Abänderungsantrag explizit hingewiesen. Dabei habe er sich aber zur Zahlung der laufenden Heizungs-, Betriebs- und Stromkosten sowie der in Rede stehenden Sanierungskosten verpflichtet (vgl. Punkte Zweitens und Achters des Übergabsvertrages vom 30.11.2009). Die Abgabenbehörde erster Instanz verkennte deshalb, dass er – und nicht sein Sohn – derjenige sei, der die Sanierungskosten faktisch zu tragen habe. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise seien diese Sonderausgaben ihm – und nicht seinem Sohn – zuzuordnen. Deshalb seien diese Sonderausgaben auch bei ihm entsprechend zu berücksichtigen. Im Zusammenhang mit der Rücklage, aus welcher die in Rede stehenden Teilzahlungen entnommen worden seien, weise er darauf hin, dass diese von ihm allmonatlich gespeist worden seien und er die Akontozahlungen aufgrund seiner aus dem Übergabsvertrag übernommenen Verpflichtungen fristgerecht geleistet habe. Diese Akontozahlungen seien letztlich zur teilweisen Bezahlung der Sanierung herangezogen worden – es handle sich deshalb wirtschaftlich um seine Rücklage und nicht um jene seines Sohnes; die Sonderausgaben seien deshalb auch bei ihm zu berücksichtigen. Wenngleich die Rücklage rein rechtlich der Eigentümergemeinschaft zuzuordnen sei und sein Sohn aufgrund des Übergabsvertrages Wohnungseigentümer und sohin Teil jener Eigentümergemeinschaft worden bzw. nunmehr auch sei, kämen die daraus resultierenden Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit der Bezahlung der laufenden Heizungs-, Betriebs- und Stromkosten sowie der in Rede stehenden Sanierungskosten und deren steuerliche Absetzbarkeit ausschließlich ihm zu; er habe sich zur Zahlung verpflichtet und deshalb sei er die im Hinblick auf diese Sonderausgaben absetzberechtigte Person. Die geltend gemachten Kosten seien wie dargelegt zur Gänze von ihm – und nicht von seinem Sohn – aufgewendet bzw. bezahlt worden. Er sei jener gewesen, der diese Kosten wirtschaftlich getragen habe, weshalb auch ihm alleine deren Absetzbarkeit zukomme.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen geht von folgenden festgestellten Sachverhalten aus:

Der Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides vom 29.2.2012 langte am 9.4.2012 – datiert mit 7.4.2012 – bei der Abgabenbehörde ein. Es wurden vom Bf. folgende Dokumente beigelegt:

1. Übergabsvertrag vom 30.11.2009
2. Schreiben der Genossenschaft bzgl. Sanierungs- und Verbesserungsmaßnahmen Wg.Nr. 3
3. Schreiben der Genossenschaft bzgl. Sanierungs- und Verbesserungsmaßnahmen Wg.Nr. 2
4. Berechnung Einkommensteuer „VNNN“ – abgeändert um Sanierungskosten 2011

Mit Übergabsvertrag vom 30.11.2009 übergaben und überließen der Bf. und dessen Frau VN2 NN dem Sohn, Magister VN3 NN, und übernahm dieser in sein Eigentum.

Die den Übergebern gehörenden je 423/20.000, zusammen 423/10.000 Anteile der Liegenschaft Einlagezahl 2345 Grundbuch 12345 G „Wohnungseigentum“, bestehend aus den Grundstücken 11/22 Baufläche (begrünt), .33 Baufläche (Gebäude), Str. 13, Str. 15, .44 Baufläche (Gebäude), Str. 17, Str. 19, .55 Baufläche (Gebäude), Str. 21, Str. 23, mit zusammen 4.330 m², samt 423/10.000 alles dessen, was mit der Liegenschaft erd-, mauer-, niet- und nagelfest verbunden ist und den auf dieser Liegenschaft befindlichen Baulichkeiten, insbesondere samt dem mit diesen Anteilen verbundenen gemeinsamen Wohnungseigentum an W 2 Str. 17 samt Keller, Dachboden und Gartenanteils;

Die den Übergebern gehörenden je 411/20.000, zusammen 411/10.000 Anteile der Liegenschaft Einlagezahl 2345 Grundbuch 12345 G „Wohnungseigentum“, bestehend aus den Grundstücken 11/22 Baufläche (begrünt), .33 (Gebäude), Str. 13, Str. 15, .44 Baufläche (Gebäude), Str. 17, Str. 19, .55 Baufläche (Gebäude), Str. 21, Str. 23, mit zusammen 4.330 m², samt 411/10.000 alles dessen, was mit dieser Liegenschaft erd-, mauer-, niet- oder nagelfest verbunden ist und den auf dieser Liegenschaft befindlichen Baulichkeiten, insbesondere samt dem mit diesem Anteil verbundenen gemeinsamen Wohnungseigentum an W 3 Str. 17 samt Keller, Dachboden und Gartenanteil,

wie alles liegt und steht, mit allen Rechten und Pflichten, wie die Übergeber die Vertragsobjekte bisher selbst besessen und benützt haben oder doch zu besitzen und benützen berechtigt waren, gegen Einräumung des unten näher bezeichneten Wohnungsgebrauchsrechtes für die Übergeben.

Das Wohnungsgebrauchsrecht wurde im Notariatsakt sinngemäß wie folgt unter Punkt zweitens vereinbart: Der Übernehmer verpflichtet sich den Übergebern gegenüber, die gemeinsame oder alleinige Bewohnung und Benützung aller Räume sowohl der Wohnung W 2 als auch der Wohnung W 3 im Haus G, Str. Nummer 17, zu gestatten und diese Wohnungen stets in einem gut bewohn- und beheizbaren Zustand zu halten. Bezüglich der auf die Wohnung W 2 entfallenden Heizungs-, Betriebs- und Stromkosten wurde vereinbart, dass diese von den Übergebern gemeinsam getragen werden. In Bezug auf die Wohnung W 3 wurde vereinbart, dass diese Kosten zur Gänze vom Übernehmer getragen werden. Ausdrücklich erklärten die Übergeben, sich keine sonstigen Rechte und Leistungen auszubedingen, insbesondere wurde auch auf die Zahlung eines Ablösebetrages im Falle des Wegzuges der Übergeber in ein Alten- oder Pflegeheim aus Gründen von Alter und Gebrechlichkeit für das entfallende Wohnungsgebrauchsrecht verzichtet.

Sohin wurde im Übergabsvertrag noch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot vereinbart, die Grundbuchstände festgehalten und ein partieller Pflichtteilsverzicht der Tochter der Übergeber abgegeben.

In Punkt Achtens wurde unter anderem erklärt: "(...) Die Vertragsparteien erklären, dass voraussichtlich 2010 beziehungsweise 2011 ein Darlehen beim Land Oberösterreich

aufgenommen werden wird, um Sanierungsmaßnahmen durchzuführen. (...) Die Vertragsparteien kommen allerdings bereits jetzt überein, dass etwaige den Übernehmer betreffende Rückzahlungsraten im Innenverhältnis der Parteien dieses Übergabsvertrages von Herrn NN VN getragen werden."

Es wurden von der Gen. zwei Schriftstücke vom 8.5.2012 an NN VN3 Mag. zum einen An Obj. 309, Wg.Nr. 3, und zum anderen an Obj. 309, Wg.Nr. 2, in Str. 13, 15, 17, 19, 21, 23, Plz Ort, zugestellt. Der Empfänger „NN VN3 Mag.“ wurde durchgestrichen und handschriftlich daneben „NN VN“ hinzugefügt. In diesen Schriftstücken erklärt nun die Genossenschaft, dass die Sanierungsmaßnahmen der beiden Wohnungen (Nr. 2 und Nr. 3) in Bezug auf Fassanden-, Kellerdecken und Dachgeschosdämmung ordnungsgemäß durchgeführt wurden und erklärt, dass dem im Empfänger genannte Wohnungseigentümer im Jahr 2011 ein Teilbeträge von € 6433 für Wohnung Nr. 3 und € 6459 für Wohnung Nr. 2 zur Finanzierung aus der Rücklage für Instandhaltungsarbeiten entnommen wurden.

Von der Behörde wurde der Antrag auf Abänderung als Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO gewertet.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31.Dezember 2013 offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs.1 B-VG zu erledigen sind. Demnach war über die gegenständliche Berufung als Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht abzusprechen.

Rechtslage

§ 295a BAO lautet:

(1) Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

(2) Die Entscheidung über die Abänderung steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des abzuändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 299 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 302 BAO lautet auszugsweise:

(1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

§ 303 BAO lautet:

(1) 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.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

§ 18 EStG lautet auszugsweise:

(1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: [...]

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Bauträger sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen
- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist
- Gebietskörperschaften.

Dabei ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ob ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Ebenso ist es nicht maßgeblich, ob der Wohnungswerber bis zum Ablauf der achtjährigen Bindungszeit im Falle seines Rücktrittes einen Anspruch auf volle Erstattung des Betrages hat oder nicht.

b) Beträge, die verausgabt werden zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sind. Eigenheim ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss unmittelbar nach Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
- Herstellungsaufwendungen.

d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten.

§ 295a BAO lautet:

(1) Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

(2) Die Entscheidung über die Abänderung steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des abzuändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Erwägungen:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Einkommensteuerbescheid 2011 am 29.2.2012 ergangen ist und rechtskräftig wurde.

Als Titel für die ausnahmsweise Durchbrechung der Rechtskraft kommen die §§ 299, 295a und 303 BAO in Betracht.

Antrag gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. In dem – rechtskräftig gewordenen – Bescheid vom 29.2.2012 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) 2011 fanden die Sanierungskosten für die Wohnungen Top 2 und 3 mangels Geltendmachung durch den Bf. keine Berücksichtigung.

Am 7.4.2013 stellte der Bf. - folgt man der Meinung des FA - gemäß § 299 Abs. 1 BAO den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011. In diesem Antrag wies er darauf hin, dass die Bestätigung der Genossenschaft über die Sanierungskosten erst am 8.5.2012 ausgestellt wurde und er zu diesem Zeitpunkt die Steuerveranlagung für das Jahr 2011 bereits abgeschlossen hatte und der Einkommensteuerbescheid vom 29.2.2012 stammte. Damit hat er einen Sachverhalt vorgetragen, der in der Abgabenerklärung noch nicht enthalten war und im Einkommensteuerbescheid vom 29.2.2012 deshalb auch nicht berücksichtigt wurde. Dass die mangelnde Berücksichtigung eines Sachverhaltes auf fehlende Kenntnis der Abgabenbehörde (infolge mangelnder Offenlegung durch den Steuerpflichtigen) zurückzuführen war, steht einer Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht entgegen. Der Umstand, dass von einem Steuerpflichtigen steuermindernde Umstände „geltend gemacht“ werden, stellt – auch nach Ansicht des BMF in anderen Zusammenhängen – keinen Umstand dar, der einer Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinderlich sein sollte (vgl. Info BMF 22.9.2011 BMF-010222/0209-VI/7/2011).

Im Zurückweisungsbescheid vom 3.9.2013 wurde die Ansicht vertreten, dass der Antrag des Bf. auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen sei, weil der Antrag nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig. Der Bescheid wurde am 29.2.2012 erlassen und der Antrag des Bf. erfolgte am 7.4.2013. Somit befindet sich der Antrag jedenfalls nicht in der Jahresfrist und daher ist grundsätzlich ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht möglich.

Antrag gemäß § 295a BAO:

Der Bf. stellte am 7.4.2013 – wie auch von ihm selbst so bezeichnet – einen Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2012. Gemäß § 295a BAO in der Fassung des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, kann nun ein Bescheid auf Antrag einer Partei insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkungen für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Im vorliegenden Fall gilt es zu beurteilen, ob die Zurückweisung bzw. Abweisung des Antrages – auch wenn dieser Antrag vom FA fälschlicherweise als Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO gewertet wurde – gemäß § 295a BAO auf Abänderung des Abweisungsbescheides betreffend Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung für das Jahr 2011 zu Recht erfolgte oder nicht.

Der Bf. stützt seinen Abänderungsantrag auf die Bestätigung der Hausverwaltung Genossenschaft darüber, dass Beträge bereits 2011 der Rücklage entnommen wurden, welche aber erst am 8.5.2012 ausgestellt wurde, zu diesem Zeitpunkt aber die Steuerveranlagung für das Jahr 2011 bereits abgeschlossen war (Bescheiderlassung 29.2.2012).

Nach Auffassung des Finanzgerichtes kann die vom Bf. ins Treffen geführte Argumentation aus folgenden Gründen nicht zum Erfolg verhelfen: Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches (vgl. Ritz, SWK 35/36/2003, S 880). Mit der durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003 in die BAO eingefügten Bestimmung des § 295a BAO wurde ein Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse im Wege der Abänderung von Bescheiden geschaffen (vgl. Ritz, SWK 35/35/2003, S 880). Ein Ereignis ist rückwirkend im Sinne des § 295a BAO, wenn es nach Entstehen des Abgabenanspruches eintritt und es sich um später entstehende Umstände (nova producta) handelt.

Vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund mag zwar die vom Bf. ins Treffen geführte Bestätigung der Genossenschaft ein nachträglich, nämlich nach Entstehen des Abgabenanspruches (Bescheiderlassung 29.2.2012) entstandenes, Beweismittel abgeben, ist jedoch trotzdem nicht geeignet, eine Bescheidänderung nach § 295a BAO

zu bewirken. Bereits im Jahr 2011 wurden laut der Bestätigung der Genossenschaft Teilbeträge zur Finanzierung aus der Rücklage für Instandhaltungsarbeiten entnommen. Diese Entnahmen lagen daher bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (29.2.2012) vor und erfüllen somit, obwohl die Bestätigung erst nach Bescheiderlassung ausgestellt wurde (8.5.2012), nicht die Voraussetzungen des § 295a BAO.

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag einer Partei in den 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. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064).

Auf Grund des vom Bf. in seinem Antrag vorgebrachten Sachverhalts gelangt die Bestimmung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Neuerungstatbestand) zur Anwendung und würde sich durch die Wiederaufnahme des Verfahrens die Möglichkeit eröffnen, ein durch Bescheid erledigtes Abgabeverfahren in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der Bescheid, der die abgeschlossene Sache erledigt hat, als in seinen Grundlagen im Sachbereich durch neu hervorkommende Umstände gewichtiger Art erschüttert anzusehen ist.

Im Wiederaufnahmeverfahren ist der Antragsteller behauptungs- und beweispflichtig. Beim Neuerungstatbestand betrifft dies das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes, das Fehlen des Verschuldens und der Rechtzeitigkeit der Antragstellung (VwGH 28.6.1988, 88/14/0113). Es berechtigen nur solche Tatsachen oder Beweismittel zur Wiederaufnahme, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, jedoch mangels Kenntniserlangung durch die Abgabenbehörde oder die Partei (§ 78 BAO) nicht berücksichtigt werden konnten. Ob diese Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen“ sind, ist demnach aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Umstände, die der Partei (§ 78 BAO) im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch (etwa auf Grund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden konnten, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013), § 303 Anm. 6).

Der Bf. stützt seinen Antrag darauf, dass die Bestätigung der Genossenschaft erst am 8.5.2012 ausgestellt wurde und er zu diesem Zeitpunkt seine Steuerveranlagung bereits für das Jahr 2011 abgeschlossen hatte (Bescheiderlassung 29.2.2012). Zum Zeitpunkt seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 war dem Bf. nicht bekannt, dass eine

derartige Bestätigung der Genossenschaft betreffend Sonderausgaben für das Jahr 2011 ausgestellt werden würde. Er ging stets davon aus, dass die Generalsanierung samt geleisteter Rückzahlungen erst als Sonderausgaben für das Jahr 2012 berücksichtigt werden können und die Sonderausgaben erst in der Veranlagung für das Jahr 2012 geltend zu machen sind. Dies hat sich für ihn auch mit dem Zusendungszeitpunkt der Bestätigung der Genossenschaft im Mai 2012 gedeckt, einem Zeitpunkt zu dem er die Steuerveranlagung für das Jahr 2011 schon rechtskräftig erledigt und abgeschlossen hatte. Diese Sanierungskosten lt. Bestätigung wollte er somit in seiner Arbeitnehmerveranlagung für 2012 steuerlich als Sonderausgaben geltend machen. Bei genauer Durchsicht hat er festgestellt, dass bereits 2011 diese Beträge aus der Rücklage entnommen wurden und daher auch in der Veranlagung für das Jahr 2011 berücksichtigt werden müssten. Die Bestätigung wurde dem Antrag beigelegt. Es steht für das Finanzgericht nun grundsätzlich fest, dass der Antragsteller den Beweis durch die Vorlage der Bestätigungen zum einen erbracht hat und zum anderen, dass es sich um einen Neuerungstatbestand handelt. Die Bestätigung wurde erst nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2011 ausgestellt und der Bf. musste im Zeitpunkt der Arbeitnehmerveranlagung nichts von der Ausstellung dieser Bestätigung wissen. Dieser Neuerungstatbestand betrifft die Geltendmachung von Sonderausgaben, welche, wären sie für das Jahr 2011 geltend gemacht worden, im Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Spruch geführt hätten.

Eine Wiederaufnahme wäre somit grundsätzlich möglich.

Bleibt die Frage, ob der Bf. die Sonderausgaben geltend machen kann oder nicht.

Sonderausgaben für Wohnraumsanierung:

Sonderausgaben können im Hinblick auf den dem geltenden Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Grundsatz der Individualbesteuerung nur von jenem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der zu ihrer Leistung verpflichtet ist (VwGH 8.11.1988, 87/14/0188). Wenn man nun die Bestätigung der Genossenschaft beachtet, auf der der Sohn des Bf. als Adressat angeführt ist, kann man davon ausgehen, dass auch der Sohn zu dieser Leistung verpflichtet war. Der Bf. selbst kann also die Ausgaben nicht geltend machen.

Eine Ausnahme ergibt sich aus Abs 3. Z. 1 (vgl. Baldauf in Jakom, EStG 2014, § 18 Rz. 7). Demnach haben bestimmte Sonderausgaben, wie zB. Ausgaben für Wohnraumschaffung oder –sanierung, erweiterte Absetzbarkeit. Diese Ausgaben kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie „für“ seine Kinder iSd § 106 leistet (vgl. Baldauf in Jakom, EStG 2014, § 18 Rz. 131). Nun könnte man annehmen, dass der Bf. für seinen Sohn die Ausgaben getätigt hat. Hier scheitert man aber am Begriff des Kindes, da als „Kind“ iSd § 106 EStG nur mehr jene definiert werden, für welche grob gesprochen Kinderabsetz- oder Unterhaltsbetrag zusteht. Dies kann auf Grund des fortgeschrittenen Alters des Sohnes

des Bf. ausgeschlossen werden. Daher kommt man zu dem Ergebnis, dass der Bf. nicht dazu berechtigt ist die Sonderausgaben geltend zu machen.

Eine im Innenverhältnis vereinbarte Kostentragung (wie im Notariatsakt unter Punkt Achtens festgelegt) vermag daran nichts zu ändern.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Linz, am 1. September 2017