

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 9. Juni 2004 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 9.6.2004 wurden die – mit Bescheiden vom 23.11.1998, 3.11.1999 und 10.11.2000 abgeschlossenen – Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 von Amts wegen wiederaufgenommen. Begründend wurde darauf verwiesen, dass Tatsachen neu hervorgekommen sind, die in den abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis der Verfahren im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 9.6.2004 wurde ergänzend ausgeführt: Durch die Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates, durch ein Vorhalteverfahren sowie durch die persönliche Vorsprache des Steuerpflichtigen sei klargestellt worden, dass es sich bei den unter Kennzahl 450 der Abgabenerklärungen als Sonderausgaben geltend gemachten Beträgen um Beiträge zu einer Pflichtversicherung bei der Sozialversicherung der Bauern handle. Solche Beiträge würden in der pauschalierten Gewinnermittlung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt. Eine Anerkennung als Sonderausgaben sei somit gemäß § 18 EStG 1988 ausgeschlossen. Dabei sei unerheblich, ob bei Kenntnis der Gesetzeslage durch Teilung des Pachtverhältnisses die Vermeidung der Pflichtversicherung möglich gewesen wäre. Zu beurteilen sei die tatsächliche Sachlage. Durch die Klarstellung seien neue Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß

§ 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würden. Auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 30.4.2003 werde verwiesen.

In der Berufung gegen die genannten Bescheide wurde eingewendet, dass der Sachverhalt der Abgabenbehörde vollständig bekannt gewesen sei. Aus der Begründung der Bescheide sei nicht zu erkennen, welche neuen Tatsachen oder Beweismittel für die Verfügung der Wiederaufnahme maßgebend gewesen sind. Darüber hinaus sei die Vorgangsweise des Finanzamts unverständlich, sei doch der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide vom 25. bzw. 26.6.2003 stattgegeben worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

1.) Der Berufungswerber machte die 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 Gattin erhoben wurden. Auf den Beitragsvorschreibungen für das zweite Quartal 1997 und das vierte Quartal 1998 war jeweils handschriftlich der Vermerk "freiwillige Versicherung" bzw. "freiwillig" angebracht.

Die Berufung des Abgabepflichtigen gegen die Bescheide des Finanzamts vom 17.5.2002 betreffend Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 (vom 23.11.1998, 3.11.1999 und 10.11.2000) wurde mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats vom 30.4.2003 Folge gegeben. Dazu wurde ausgeführt, dass die Beilagen zu den Abgabenerklärungen der Jahre 1997 bis 1999 die strittigen Beiträge nicht ausdrücklich als "Pflichtbeiträge" ausgewiesen hätten. Dass sie an den Berufungswerber gerichtet waren und neben ihm betreffenden Sozialversicherungsbeiträgen auch solche zur Pensionsversicherung der "hauptberuflich beschäftigten" Ehegattin zum Inhalt hatten, hätte die Abgabenbehörde – sofern sie die Erklärungen diesbezüglich einer Prüfung unterzogen hätte – dazu verhalten müssen, der Frage nachzugehen, ob es sich dabei wirklich um "freiwillig" geleistete Beiträge handeln kann. Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung, mögen sie auch berechtigt sein, bedeuteten noch keine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

2.) Der Berufungswerber wurde mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenats vom 31.3.2003 (im vergangenen Berufungsverfahren) 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 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 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 gewesen sei, dass seine Gattin die Möglichkeit gehabt habe, zwischen der gesetzlichen und einer freiwilligen Pensionsversicherung zu "wählen". Damit sind dem Finanzamt aber – im Wege der Kenntnisnahme vom Ergebnis der durchgeführten Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenats, das in der genannten Berufungsentscheidung dargestellt wurde – Tatsachen bekannt geworden, von denen es vorher keine Kenntnis hatte, nämlich, dass *Pflichtbeiträge* und keine freiwilligen Beiträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1998 geleistet wurden. Da ihm diese Tatsachen zum Zeitpunkt der Erlassung der *Erstbescheide* (d.h. in den durch die Bescheide vom 23.11.1998, 3.11.1999 und 10.11.2000 abgeschlossenen Verfahren) noch nicht bekannt gewesen sind, handelt es sich auch um (nachträglich) *neu hervorgekommene* Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO.

3.) Unbestritten ist, dass die Kenntnis dieser Tatsachen *anders lautende* Bescheide herbeigeführt hätte. Die Frage, ob eine "Pflichtversicherung" vorliegt, ist ausschließlich nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen (VwGH 18.3.1991, 90/14/0265). Freiwillige Leistungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1998 liegen daher nicht schon vor, weil es (wie der Berufungswerber meint) "Möglichkeiten" gegeben hätte, die Rechtsbeziehungen mit dem Verpächter der Liegenschaften – auf dem Hintergrund der Ausnahmebestimmung des § 2a Abs. 2 Z 1 BSVG – anders zu gestalten. Auf diesen Umstand hat das Finanzamt in der Begründung der angefochtenen Bescheide zutreffend verwiesen.

4.) Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen (konkreten) Verfahrens zu beurteilen. Dabei kommt es darauf an, ob der Sachverhalt der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 21.7.98, 93/14/0187 f.).

Eine Offenlegung im Sinne einer *vollständigen* Bekanntgabe des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes war mit der Abgabe der Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 bis 1999

nicht verbunden: Auf Grund der Eintragungen unter Kennzahl 450 der Abgabenerklärungen musste das Finanzamt vielmehr der Ansicht sein, dass es sich um freiwillige Beiträge handelt, die als Sonderausgaben geltend gemacht wurden, zumal auf einzelnen Beitragsvorschreibungen auch noch der handschriftlich angebrachte Vermerk angebracht war, dass den geltend gemachten Ausgaben eine freiwillige Versicherung zugrunde lag. Hätte das Finanzamt – dessen ungeachtet – vom Vorliegen von Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung ausgehen wollen, hätte es dies nicht ohne vorangegangenes Ermittlungsverfahren machen können. Erst recht nicht hätte eine Beurteilung von Folgejahren (zufolge des offensichtlich geänderten Sachverhalts) einfach auf die strittigen Jahre übertragen werden können (vgl. nochmals die Berufungsentscheidung vom 30.4.2003).

5.) Welche neuen Tatsachen den berichtigten Einkommensteuerbescheiden vom 9.6.2004 zugrunde lagen, ist der Begründung der Wiederaufnahmsbescheide auch einwandfrei zu entnehmen, nämlich das Vorliegen von "Pflichtbeiträgen", die eine Anerkennung als Sonderausgabe ausschlossen. Der Berufungswerber wendet sich in seiner Berufung vom 25.6.2004 auch nicht gegen das Vorliegen solcher Beiträge. Er führt lediglich aus, dass ihm die Vorgangsweise des Finanzamts hinsichtlich der neuerlichen Wiederaufnahme "unverständlich" sei. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz eingeschlagene Vorgangsweise wurde ihm jedoch – einem Aktenvermerk des Finanzamts zufolge – in einem persönlichen Gespräch am 25.6.2004 erläutert. Darüber hinaus ergibt sich aus der Berufungsvorentscheidung vom 7.6.2004, dass die Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren (betrifft Einkommensteuer 1997 bis 1999) mit Ausfertigungsdatum 25. bzw. 26.6.2003 deshalb aufgehoben wurden, weil sich aus der Begründung *dieser* Bescheide in keiner Weise – auch nicht etwa mittels eines dahin gehenden Verweises – ergeben hat, *weshalb die Verfahren* hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 bis 1999 wieder aufgenommen wurden.

6.) Die Wiederaufnahmsbescheide vom 9.6.2003 (nur diese Bescheide sind angefochten) enthalten eine solche eigenständige Begründung. Diese ist zwar – in ihrer gesonderten Ausfertigung – nicht bloß zu jenem Bescheid ergangen, der einen diesbezüglichen Verweis enthielt (Wiederaufnahmsbescheid 1997). Sie erstreckt sich aber auf sämtliche Verfahrensbescheide, also auch auf jene der Jahre 1998 und 1999. Inhaltlich erweist sie sich – wie bereits ausgeführt wurde – als rechtmäßig.

7.) Gegen die Ermessensübung als solche wurden keine Einwendungen erhoben. In Anbetracht der Höhe der nachgeforderten Beträge an Einkommensteuer (3.821 S 1997, 4.405 S 1998, 4.675 S 1999) ist es auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt von dem ihm eingeräumten Recht, eine Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen, tatsächlich Gebrauch gemacht hat. Soweit der Berufungswerber in seiner Vorsprache am 28.5.2003 darauf verwiesen hat, bisher "immer alles offen gelegt" zu haben, bleibt ihm zu erwidern, dass eine solche Vorgangsweise ohnedies der Verpflichtung entsprochen hätte, die sich aus der

BAO für alle Abgabepflichtigen ergibt (§ 119 BAO). Welche Überlegungen für die Gattin des Berufungswerbers maßgeblich gewesen sind, eine Pflichtversicherung nach dem BSVG einzugehen, kann auf sich beruhen, weil es dem Berufungswerber ohnedies möglich gewesen wäre, vor der Gestaltung der diesbezüglichen Verhältnisse eine entsprechende Auskunft des Finanzamts einzuholen. Davon abgesehen sind die Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO am 17.5.2002, somit zu einem Zeitpunkt nach Kündigung des Pachtvertrages zum 31.12.1999 ergangen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 21. März 2005