

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC vom 31.03.2015 betreffend

a) die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2011 und 2012 und

b) die Aufhebung gem. § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2013

in der Sitzung am 05.11.2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

1. Der Beschwerdeführer erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. Für seinen außerehelichen Sohn (geb. XXXX) machte er in den Beilagen L1k zu den für die Jahre 2011, 2012 und 2013 eingereichten Einkommensteuererklärungen jeweils den "*Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind (§ 106 Abs. 2 EStG 1988)*" iHv € 132 und den "*Unterhaltsabsetzbetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind*", für das er jeweils ganzjährig den gesetzlichen Unterhalt geleistet habe, geltend.

2. Die Bescheide vom 02.05.2012 (ESt 2011) und vom 06.05.2013 (ESt 2012) ergingen insofern erklärungskgemäß. Es wurde jeweils ein Kinderfreibetrag iHv € 132,00 und ein Unterhaltsabsetzbetrag iHv € 350,40 berücksichtigt.

Der Einkommensteuerbescheid vom 29.04.2014 betreffend ESt 2013 wich von der Steuererklärung insofern ab, als ein "*Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gem. § 106 a Abs. 1 EStG 1988*" iHv € 220 berücksichtigt wurde. In der Steuererklärung

war ein Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind iHv € 132 beantragt worden.

3. Mit den am 31.03.2015 ausgefertigten Bescheiden wurde die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2011 und 2012 verfügt, der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2013 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit demselben Ausfertigungsdatum ergingen neue Sachbescheide, wobei ein Unterhaltsabsetzbetrag nur mehr für Jänner und Feber 2011 (iHv € 58,40) berücksichtigt wurde. Ein Kinderfreibetrag wurde nicht mehr angesetzt.

4. Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren führte das Finanzamt (unter Hinweis auf § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988) aus, erst anlässlich einer nachträglichen Prüfung seien *"die in der Begründung des beiliegenden Einkommensteuerbescheides angeführten Tatsachen [Anm. BFG: der Nichtbezug von Familienbeihilfe ab März 2011] hervorgekommen"*.

Die Aufhebung gemäß § 299 BAO wurde ebenfalls damit begründet, dass bei einer Überprüfung des Bescheides dessen inhaltliche und aus der Begründung des neuen Sachbescheides ersichtliche Rechtswidrigkeit festgestellt worden sei.

5. In der am 23.04.2015 eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, es seien keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen. Der relevante Sachverhalt sei der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung hinreichend bekannt gewesen. Der außereheliche Sohn des Beschwerdeführers habe nie bei ihm in Haushaltsgemeinschaft gelebt. In die *"jeweiligen Verhältnisse bezüglich Familienbeihilfenbezug"* habe er keinen Einblick. Den Vordruck L1k habe er korrekt ausgefüllt und eingereicht. Die steuerlichen Begünstigungen seien ihm *"bescheidmäßig nie verweigert"* worden, sodass er im Glauben gewesen sei, es wäre alles in Ordnung. Für die Familienbeihilfensache und für die Veranlagung zur Einkommensteuer sei durchgehend dasselbe Finanzamt zuständig gewesen. Im Formular L1k habe er den Namen und die Sozialversicherungsnummer des unterhaltsberechtigten Sohnes angeführt. *"Dies in Verbindung mit der inneramtlichen Organisation (als Einheit) und der elektronischen Vernetzung mittels SV-Nummer"* sei der Sachverhalt vollständig offen gelegt gewesen. Bei amtsbekanntem Sachverhalt diene die Wiederaufnahme nicht dazu, bloß Fehlerhaftes zu beseitigen.

Die Verfahrenswiederaufnahme und die Bescheidaufhebung betreffend ersuchte der Beschwerdeführer, das Ermessen *"zu seinen Gunsten auszuüben"*, da er das Formular L1k *"wahrheitsgemäß ausgefüllt"* habe und keine Beanstandung erfolgt sei. Er habe auf die *"finanzamtliche Vorgehensweise"* vertraut.

6. Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 04.09.2015 als unbegründet abgewiesen.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren führte das Finanzamt aus, die Einstellung des Bezuges von Familienbeihilfe ab März 2011 sei im Zuge einer Nachbescheidkontrolle aus der Sicht des Einkommensteuerverfahrens neu hervorgekommen. Die *"Verfahren des Beschwerdeführers und seines Sohnes"* seien zwei getrennte Verfahren.

Zur Bescheidaufhebung führte das Finanzamt aus, die vom Beschwerdeführer angedeutete Verletzung von Treu und Glauben liege nicht vor. Der Beschwerdeführer habe weder auf eine Auskunft vertraut noch sei die Abgabenbehörde von einer bisher vertretenen Rechtsmeinung abgewichen.

Bei der Ermessensübung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit grundsätzlich der Vorzug gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben. Die Nachforderungsbeträge seien nicht nur geringfügig. Durch die neuen Bescheide sei das Ziel eines *"insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses"* erreicht worden.

7. Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, die Steuerabsetzbeträge gem. § 33 EStG seien nicht antragsbedürftig, sondern stünden von Amts wegen zu. Das gelte auch für den *"Kinderfreibetrag gem. § 106 a EStG"*. Er habe den Sachverhalt in den Steuererklärungen und den Beilagen offen gelegt. Die *"elektronische Vernetzung des Verwaltungsgeschehens"* hätte eine *"unkomplizierte und sehr einfache Prüfung der Abgabenerklärungen bzw. einen Abgleich zwischen Beihilfen- und ESt-Veranlagungsdaten"* ermöglicht. Was jetzt durch eine Bescheidnachkontrolle möglich gewesen sei, hätte schon bei Erlassung der Erstbescheide stattfinden müssen.

Rechtslage:

§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988:

Steuerpflichtigen, die für ein Kind, das nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag ... zu.

§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988:

Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

§ 106 a Abs. 1 EStG 1988:

Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt ...

§ 299 Abs. 1 BAO:

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. ...

§ 303 Abs. 1 BAO:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

a) ...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) ...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass für den Sohn des Beschwerdeführers ab März 2011 keine Familienbeihilfe mehr ausbezahlt wurde und deshalb die Voraussetzungen für die beantragte Berücksichtigung der Unterhaltsabsetzbeträge ab März 2011 und der Kinderfreibeträge seit Beginn des Jahres 2011 nicht mehr vorlagen.

1. Begründung der Wiederaufnahme und der Bescheidaufhebung:

Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Aufhebung gem. § 299 BAO verwies das Finanzamt auf Tatsachen, die bei einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben neu hervorgekommen und "*in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführt*" seien. In den neuen Sachbescheiden ist jeweils ausgeführt, dass ein Kinderfreibetrag nicht berücksichtigt werden könne, weil für das Kind im Kalenderjahr nicht für mehr als sechs Monate der Unterhaltsabsetzbetrag zustehe. Die Nichtberücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages betreffend wurde auf § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 verwiesen.

Dazu sei festgehalten, dass als Begründung für eine Wiederaufnahme auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides bzw. auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht ausreichend ist, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bzw. dem betroffenen Abgabepflichtigen bekannt ist und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe tatsächlich hervorgehen (vgl. VwGH 26.5.1998, 93/14/0233; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; siehe auch Ritz, BAO⁴, § 93 Rz 15).

2. Vorliegen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 BAO

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, das Finanzamt hätte die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 nicht wieder aufnehmen dürfen, weil der Sachverhalt bereits bei Ausfertigung der Erstbescheide vollständig bekannt gewesen sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (VwGH 26. 02.2013, 2009/15/0016 mwN).

Anders als es der Beschwerdeführer zum Ausdruck bringt, ist somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben wurden, sondern ob sie dem jeweiligen Bescheid erlassenden Organ im jeweiligen Verfahren laut Aktenlage bekannt waren. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 14 und die dort zitierte VwGH-Judikatur; siehe zB auch UFS 16.10.2013, RV/0358-F/10).

Die Verfahren betreffend Familienbeihilfe für den außerehelichen Sohn und das Verfahren zur Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers sind zwei getrennte Verfahren, für die auch verschiedene "*abgabenfestsetzende Stellen*" zuständig sind. Umstände, die der für die Familienbeihilfe zuständigen Stelle bekannt sind können daher für die zur Veranlagung zur Einkommensteuer zuständigen Stelle neu hervorkommen.

Soweit der Beschwerdeführer einwendet, die Behörde hätte eine "*unkomplizierte und sehr einfache Prüfung der Abgabenerklärungen bzw. einen Abgleich zwischen Beihilfen- und Est-Veranlagungsdaten*" durchführen können, ist darauf hinzuweisen, dass für die Wiederaufnahme von Amts wegen auch unmaßgeblich ist, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind, dh. dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren einer Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entgegensteht (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 16). Der Verfassungsgerichtshof hält dies für sachlich gerechtfertigt und führte dazu im Erkenntnis VfGH 14.12.1966, B 159266 u.a. aus:

"Es ist davon auszugehen, dass die Position des Abgabepflichtigen und der Abgabenverwaltung im Abgabenverfahren eine verschiedene ist. Die Abgabenverwaltung ist zwar gehalten, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§§ 114 und 115 BAO), ihre Tätigkeit ist aber weitgehend davon abhängig, dass der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Offenlegung aller für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß nachkommt (§ 119 BAO). Wäre eine Wiederaufnahme von Amts wegen nur möglich, wenn neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel ohne Verschulden der Behörde im Verfahren nicht berücksichtigt worden sind, wäre die Behörde gezwungen, in allen Fällen umfassende Ermittlungen durchzuführen, bevor sie eine Abgabe vorschreibt, und dürfte nie auf Grund

unbedenklich scheinender Erklärungen der Abgabepflichtigen einen Abgabenbescheid erlassen."

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher nicht schon allein durch den Umstand, dass Steuererklärungen zunächst ungeprüft in die EDVA der Finanzverwaltung eingegeben und erst später einer genaueren Kontrolle unterzogen werden, ausgeschlossen.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 steht für volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, der Unterhaltsabsetzbetrag nicht zu (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012, § 33 Rz 47 f). Der herangezogene Wiederaufnahmegrund hat daher auch zu "*im Spruch anders lautenden Bescheiden*" geführt.

Der Nichtbezug von Familienbeihilfe ab März 2011 ging aus den Abgabenerklärungen und den Beilagen (L1k) nicht hervor. Die zur Einkommensteuerveranlagung zuständige Stelle hat von diesem Umstand erst bei einer nachträglichen Kontrolle Kenntnis erlangt. Es handelt sich daher um eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne von § 303 Abs 1 BAO.

Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 lagen damit vor.

3. Aufhebung gemäß § 299 BAO

Nach § 299 BAO kann die Behörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Spruch des Bescheides ist nicht richtig, wenn er nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt auch weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus (Ritz, BAO⁵, § 299 Rz 10).

4. Ermessen

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens und die Aufhebung gemäß § 299 BAO liegen im Ermessen. Das Finanzamt hat zu seiner Ermessensübung begründend ausgeführt, im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen seien nicht als geringfügig anzusehen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens folgt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie darf daher (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise unterbleiben (vgl. Ritz⁵, § 303 Rz 66). Als eine solche Ausnahme könnte im vorliegenden Fall allenfalls die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung in Betracht kommen. Keine bloß geringfügige Auswirkung wurde u.a. angenommen bei einer Nachforderung an Umsatzsteuer für 1998 in Höhe von ATS 2.000 und einer Nachforderung an Einkommensteuer in Höhe von ATS 1.500. Bei mehreren Verfahren (zB Einkommen- und Umsatzsteuer dreier Jahre) ist die Frage der Geringfügigkeit nicht je Verfahren, sondern

insgesamt zu berücksichtigen (vgl. dazu Ritz⁵, § 303 Rz 73 f mwH). Im vorliegenden Fall betrug die Nachforderung an Einkommensteuer für alle drei Jahre zusammen 1.476 €, was gemessen am Vorgesagten als nicht mehr geringfügig anzusehen ist.

Das Finanzamt hat daher die Ermessensentscheidung ausreichend begründet und gesetzeskonform getroffen.

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. Da keine dieser Voraussetzungen zutrifft, war auszusprechen, dass eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 12. November 2015