



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Andrea Proidl, Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Harald Österreicher über die Berufung der Bw., vertreten durch STB, vom 21. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1998 und 1999 sowie betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide hinsichtlich 1998 und 1999 wird Folge gegeben. Diese Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist ob ein Wiederaufnahmegrund (§ 303 ABs. 4 BAO) und eine damit zusammenhängende Steuerpflicht für die berufungsgegenständlichen Rentenzahlungen (1998: ATS 2.028.331,00; 1999: ATS 954.335,00) besteht (§ 29 Z. 1 EStG 1988).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte seitens des Finanzamtes gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden

Bescheid herbeigeführt hätte. Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid, die vom Finanzamt auf dem Bescheid angekündigt worden ist, ist nie ausgefertigt bzw. abgeschickt worden.

Die Bw. erhaben gegen die gegenständlichen Bescheide Berufung und begründete diese wie folgt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO sei laut Bescheidbegründung erfolgt, weil Tatsachen und Beweismittel **neu hervorgekommen** seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (Neuerungstatbestand).

Die Bw. sei laut Testament ihres Ehegatten vom 16.4.1967 gegen den Universalerben Herrn X zum Bezug eines wertgesicherten Netto-Unterhaltsbetrages, der ihr 14mal im Jahr in Höhe von ursprünglich ATS 20.000,00 auszuzahlen sei, berechtigt. Nach dem Tod von Herrn X am 23.10.1990 sei diese Verpflichtung mit dessen Testament auf dessen beiden Kinder, Frau AN und Herrn GN, je zur Hälfte übergegangen. Die zugeflossenen Unterhaltsbeträge seien von der Bw. bis einschließlich 1997 als „sonstige Einkünfte“ erklärt und versteuert worden. Bei den zur Zahlung Verpflichteten, Frau AN und Herrn GN, seien gem. § 18 EStG „Rnten und dauernde Lasten“ als Sonderausgaben geltend gemacht worden.

Bis einschließlich 1997 sei die Berechnung des Unterhaltsbeitrages in einer gesonderten Beilage zur Einkommensteuererklärung von der Bw. ausdrücklich offen gelegt worden und in der Folge erklärungsgemäß veranlagt worden. Das Testament vom 16. April 1967, das eine „*Auszahlung eines monatlichen Unterhaltsbetrages, 14mal im Jahr, in Höhe von ATS 20.000,00 einkommen- und erbschaftssteuerfrei, sowie wertgesichert nach dem vom statistischen Zentralamt veröffentlichten VPI 1966, wobei Schwankungen außer Betracht bleiben, soweit sie 5% nicht übersteigen, und sich die Unterhaltsleistung jedes Mal um 5% erhöht, sobald eine solche Quote überschritten wird,*“ vorsehe, liege dem Finanzamt ebenfalls vor (ESt-Akt Dauerbelege).

Mit Entscheidung vom 26.1.1999, 98/14/0045, habe der **VwGH** die **Versorgungsrente** als **freiwillige Zuwendung** im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG erkannt, die weder beim Rentenempfänger steuerpflichtig noch beim Rentenverpflichteten abzugsfähig sei. Namhafte Fachautoren wie z.B. Univ.Prof. Dr. Werner Doralt vertreten die Meinung, dass **Rentenlegate** steuerlich wie Versorgungsrenten zu behandeln seien. Die Bw. habe darauf hin eine Rechtsauskunft beim Finanzamt für den ZZZ . Bezirk in Wien (= zuständiges Finanzamt für Frau AN und Herrn GN) eingeholt und um Mitteilung gebeten, ob die der Bw. zufließenden Zahlungen bzw. die von Frau AN und Herrn GN zu überweisenden Beträge auch nach

Auffassung des Finanzamtes künftig als steuerfrei bzw. als steuerlich nicht abzugsfähig anzusehen seien.

Zusätzlich habe die Bw. auch im Begleitbrief zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 1998 vom 3.7.2000 dem Finanzamt für den WW. Bezirk die Änderung in der steuerlichen Behandlung der von der Bw. bezogenen Zahlungen mitgeteilt.

Gemäß ständiger Rechtsprechung des VwGH ließen sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des **offen gelegt gewesenen Sachverhaltes** oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig, durch welche Umstände veranlasst - bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 11.2.1988, 86/16/0192).

Der Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei laut VwGH-Rechtsprechung nicht erfüllt, wenn dem Finanzamt der Sachverhalt bereits bekannt gewesen sei und es schon im abgeschlossenen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (z.B. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; 28.1.1998, 95/13/0141; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188).

Wenn die Behörde daher die von der Bw. offen gelegte und besprochene Rechtsauffassung nicht geteilt hätte, wäre die Höhe der Zahlungen bereits im abgeschlossenen Verfahren (Einkommensteuererklärung 1998 und 1999) zu ermitteln gewesen. **Die Höhe des Unterhaltsbetrages sei der Behörde aus den Vorjahren aufgrund der in der Beilage zur Einkommensteuererklärung offen gelegten Berechnungen sowie des im EST-Akt befindlichen Testaments bekannt.**

Mangels Vorliegens des Neuerungstatbestandes seien die gesetzlichen Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht gegeben.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handle es sich um eine **Ermessensentscheidung**, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen sei (VwGH 21.12.1989, 86/14/0180; 19.9.1990, 89/13/0245). Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Ermessensübung sei unter anderem auch der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen.

Nach dem auch im Abgabenrecht zu beachtenden **Grundsatz von Treu und Glauben** habe jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen und

dürfe sich ohne triftigen Grund nicht in Widerspruch zu dem setzen, was er früher vertreten habe und worauf andere vertraut hätten (siehe Ritz, BAO, Kommentar, § 114 Tz 6 mit weiteren Nachweisen). Der Grundsatz von Treu und Glauben sei auch bei Rechtsauskünften zu berücksichtigen. Dies treffe vor allem dann zu, wenn die Behörde zugesichert habe, einen konkreten Sachverhalt, dessen steuerrechtliche Beurteilung objektiv auslegungsbedürftig und der für die wirtschaftliche Disposition des Abgabepflichtigen bedeutsam wäre, in einem bestimmten Sinne zu behandeln, aber in der Folge von der möglichen Rechtsauslegung abweiche und auf eine andere mögliche Auslegung übergehe.

Im vorliegenden Fall wurde die Rechtsauffassung, dass die testamentarisch auferlegten Zahlungen als freiwillige Zuwendung bei der Empfängerin, der Bw., nicht steuerpflichtig und bei den Erben nicht abzugsfähig seien, sowohl mit dem Finanzamt der (vom Steuerberater der Bw. ebenfalls steuerlich vertretenen) Rentenverpflichteten als auch mit dem Finanzamt der Rentenempfängerin (also der Bw.) abgestimmt. Auch im Rahmen des ESt-Herabsetzungsantrages der Bw. vom 27. Juli 1999, habe die Bw. ihre Rechtsauffassung betreffend die ESt-Vorauszahlungen 1999 dargelegt, dieser Antrag sei seitens der Behörde auch positiv erledigt worden. Weiters habe die Bw. zusätzlich vor Einreichung der Einkommensteuererklärung 1998 am 23. März 2000 eine Rechtsauskunft **durch persönliche Vorsprache** beim Referenten des zuständigen Finanzamtes der zur Zahlung Verpflichteten (Finanzamt ZZ) eingeholt. Die Bw. habe die Auskunft erhalten, dass ihrer Rechtsauffassung gefolgt werde. Das sei auch in einem Aktenvermerk seitens der Finanzbehörde festgehalten worden und auch telefonisch zwischen den Finanzämtern Z und W abgestimmt worden.

In diesem Zusammenhang verweise die Bw. auf das jüngst ergangene **Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH)**. Das BFH-Urteil vom 16.7.2002 IX R 28/98 sei für den vorliegenden Fall in zwei Punkten von Bedeutung:

1. Nach Ansicht des BFH binde auch eine mündlich bekannt gegebene Rechtsauskunft das Finanzamt nach dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Dieser Umstand sei mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar bzw. hier sogar noch eindeutiger gegeben. Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt für den ZZZZZ. Bezirk in Wien - wie bereits erwähnt - einen Aktenvermerk über die erteilte Rechtsauskunft angefertigt und die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes mit dem für die Bw. zuständigen Finanzamt abgestimmt. Das Finanzamt für den WW . Bezirk in Wien habe sich offenbar an diese Rechtsauffassung gebunden gefühlt und die Einkommensteuer für 1998 und 1999 ohne den Ansatz von sonstigen Einkünften (Rentenlegat) veranlagt.

2. Weiters habe der BFH festgehalten, dass selbst rechtlich unzutreffende Auskünfte das Finanzamt binden würden, wenn eine allfällige Rechtswidrigkeit für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar sei.

Dieser Umstand sei auch im vorliegenden Fall gegeben. Wie bereits erwähnt, würden namhafte Fachautoren, wie z.B. Herr Univ.Prof. Dr. Werner Doralt die Meinung vertreten, dass Rentenlegate als steuerfrei bzw. als steuerlich nicht abzugsfähig anzusehen seien. Eine Rechtswidrigkeit der erhaltenen Auskunft sei für die Bw. nicht erkennbar bzw. aus der einschlägigen Fachliteratur nicht ableitbar.

Die Bw. habe - im Vertrauen auf die erhaltenen Auskünfte - ab 1998 keine wiederkehrenden sonstigen Bezüge bei ihr erklärt bzw. bei den zur Zahlung Verpflichteten, Frau AN und Herrn GN, keine Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben in Abzug gebracht.

Bei der Beurteilung, ob eine Verletzung von Treu und Glauben vorliege, sei die Tätigkeit der Abgabenverwaltung grundsätzlich als eine einheitliche anzusehen (VwGH 30.10.1974, 328, 329/.74). Treu und Glauben binde im vorliegenden Fall auch das Finanzamt der Rentenempfängerin, d.h. der Bw., da diesem die Auskunft des Finanzamtes der Rentenverpflichteten bekannt gewesen sei und die Beurteilung der Steuerpflicht des Rentenlegates bei allen Beteiligten einheitlich erfolgen müsse.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen sei - wie bereits erwähnt - eine Ermessensentscheidung. Ermessensentscheidungen seien gem. § 20 BAO nach **Billigkeit** und **Zweckmäßigkeit** unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei sei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit“ in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff der „Zweckmäßigkeit“ das „öffentliche Interesse insb. an der Einhebung der Abgaben“ beizumessen. Die Behörde habe in der Begründung der Verfügung der Wiederaufnahme, in einer für die Partei klar nachvollziehbaren Weise, ihre Ermessensüberlegungen darzustellen. Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme sei insbesondere in der Begründung auszuführen, aus welchen Gründen, bei der gem. § 20 BAO vorzunehmenden Interessenabwägung, dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber dem der Billigkeit der Vorzug eingeräumt werde.

Die Rentenberechtigte, die Bw., und die Rentenverpflichteten, Frau AN und Herr GN hätten ihre persönliche Steuersituation (-planung) im Vertrauen auf diese erhaltenen Auskünfte gestaltet. Bei den bereits angeführten Gründen, die gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens sprechen würden, wie z.B. der detaillierten Offenlegung des Sachverhaltes im

Rahmen des ESt-Herabsetzungsantrages sowie bei dem internen Aktenvermerk betreffend die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes wies die Bw. darauf hin, dass im vorliegenden Fall eine entsprechende Begründung der Ermessensübung fehle. Dies stelle einen wesentlichen Verfahrensmangel dar und belaste den Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Zusammenfassend führte die Bw. aus, dass sie der Ansicht sei, dass es sich bei der dargestellten Vorgangsweise der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1998 und 1999 um einen eklatanten Verstoß gegen den abgabenrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben handle, der die Basis für ein faires Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen bilden sollte. Die gegenständliche Vorgangsweise stelle einen groben Vertrauensbruch dar und stoße bei einem Steuerpflichtigen naturgemäß auf völliges Unverständnis. Im vorliegenden Fall sei der für die Beurteilung der Rechtsfrage maßgebende Sachverhalt vollständig offen gelegt worden und auf die Auskunft des Finanzamtes vertrauend seien die entsprechenden wirtschaftlichen Dispositionen getroffen worden. Es habe kein Anlass bestanden, an der Richtigkeit der erteilten Auskunft zu zweifeln. Mangels Vorliegen des Neuerungstatbestandes seien die gesetzlichen Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 nicht gegeben.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

Der Argumentation der Berufungsschrift betreffend den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 4 BAO sei deswegen nicht zu folgen, weil anders als bei den zitierten VwGH-Erkenntnissen zugrunde liegenden Voraussetzungen, im vorliegenden Verfahren der Sachverhalt nicht völlig offen gelegt worden sei, und somit dem Finanzamt nicht bekannt gewesen sei. Im Begleitschreiben zu den Steuererklärungen 1998 werde nämlich wohl von "freiwilligen Renten" gesprochen, ein genauer Betrag werde jedoch nicht bekannt gegeben. Auch im erwähnten Antrag zur Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 1999 sei zwar vom "Rentenlegat" die Rede, ein genauer Betrag für das Jahr 1999 werde aber auch hier nicht bekannt gegeben. Selbst wenn dem Finanzamt das den Rentenzahlungen zugrunde liegende Testament sowie der Berechnungsschlüssel für die Rentenverpflichtung vorgelegen sei, so konnte daraus nicht ersehen werden, ob die Zahlung der Rente auch tatsächlich erfolgt sei. Maßgebend für die Steuerpflicht sei ja der Zufluss. Der Verpflichtungsvertrag könne also die Information über den tatsächlichen Zufluss nicht vorwegnehmen. Aus dem erwähnten Einkommensteuerherabsetzungsantrag für 1999, der zwar die Zahlungen für 1997 zahlenmäßig erwähne, jedoch betreffend das Jahr 1999 lediglich anführe, dass das Rentenlegat für die Einkommensteuervorauszahlungen 1999 nicht mehr maßgebend sei, sei nicht ersichtlich, ob in

diesem Veranlagungsjahr überhaupt ein Zufluss der Zahlungen bei der Rentenberechtigten erfolgt sei. Aus der Tatsache, dass in der Einkommensteuererklärung 1999 die Zahlungen nicht aufscheinen würden, hätte auch geschlossen werden können, dass 1999 eben keine Zahlungen erfolgt seien. Das Argument, dass das Finanzamt die Höhe der Zahlungen bereits im abgeschlossenen Verfahren hätte ermitteln müssen, werde durch VwGH 27.4.2000, 97/15/0207 entkräftet, wonach die Tatsache, dass das Finanzamt bei zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung keine weiteren Erhebungen über die Sachverhaltsumstände durchgeführt habe, die spätere Verfahrensaufnahme nicht hindere, weil selbst ein etwaiges Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung maßgeblicher Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht ausschließe. Erst die nach Erlassung der Erstbescheide durchgeföhrten Ermittlungen des Finanzamtes ergäben, dass in den streitgegenständlichen Jahren tatsächlich Zahlungen an die Rentenbegünstigte geleistet worden seien, und in welcher Höhe diese erfolgt seien. Aus diesem Grund lägen nach Ansicht des Finanzamtes "neu hervorgekommene Tatsachen" im Sinne des § 304 (4) BAO vor, welche eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens rechtfertigten.

Betreffend die Begründung der Ermessensentscheidung sei nach der Rechtsprechung des VfGH und des VwGH (z.B. VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 28.12.1997, 94/13/0032) bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. In diesem Sinne auch VfGH 30.9.1997, B 2196, wonach das - das Institut der amtswegigen Wiederaufnahme - rechtfertigende Ziel darin bestehe, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl.: Bibus, Christine: "VwGH: Wiederaufnahme des Verfahrens und Missverhältnis der steuerlichen Auswirkungen", in: RdW 1998, 710ff).

Der Fall einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, welche Anlass dazu geben könnte, der Rechtsbeständigkeit den Vorrang zu geben, sei im streitgegenständlichen Fall nicht gegeben.

Die in der Berufungsschrift sehr ausführlich begründete Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben könne zwar dann eine Rolle spielen, wenn zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe und den steuerlichen Auswirkungen im wieder aufgenommenen Bescheid insgesamt ein Missverhältnis bestehe, diese Voraussetzung sei aber im vorliegenden Fall nicht gegeben, da außer dem durch die Wiederaufnahmegründe veranlassten Ansatz der Renteneinkünfte in den wieder aufgenommenen Bescheiden keine weiteren Änderungen vorgenommen worden seien (vgl. Bibus: Christine, ebendort: S 711, sowie: Mattes, Norbert: "Der Weg zur Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen im Rahmen der Betriebsprüfung", ÖStZ 1999, 524ff). Außerdem habe das Legalitätsprinzip

gegenüber dem Prinzip von Treu und Glauben auch im Abgabenrecht Vorrang (vgl.: Mattes, Norbert ebendort)

Fraberger habe in seinem Artikel "Ruling - die verbindliche Absprache von Rechtsfragen mit dem Finanzamt bereits auf Basis der momentanen Rechtslage möglich?" in; ÖStZ 2003/753ff darauf hingewiesen, dass sich die Verbindlichkeit von Auskünften der Finanzverwaltung nicht in jedem Fall aufgrund des Prinzips von Treu und Glauben ergäbe, und Auskünfte der Finanzverwaltung zur rechtlichen Beurteilung eines angefragten Sachverhaltes -- in Ermangelung einer entsprechenden gesetzlichen Verankerung - definitiv nicht den Charakter von Feststellungsbescheiden haben würden (vgl. auch die dort angeführte weitere Literatur). So könne der Grundsatz von Treu und Glauben die Steuerpflichtige auch nicht in eine bessere Lage versetzen als in jene, in welcher sie sich bei Unterbleiben einer rechtswidrigen Auskunft befunden hätte.

Im Erkenntnis vom 27.8.1998 93/13/0023 betone der Verwaltungsgerichtshof, dass bei der Ermessensübung auf das Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen abzustellen sei. Wenn man berücksichtige, **wie viel Sorgfalt und Mühe die Berufungsverberin und ihre steuerliche Vertretung aufgewendet hätten, um schon im vorhinein zu einer rechtsrichtigen, auch von der Finanzbehörde bestätigten Auslegung des Gesetzes zu kommen**, so müsse dies sicherlich als Kriterium für die Billigkeit im Sinne der Ermessensübung gewertet werden. Hinterfrage man andererseits, wie es Mattes a.a.O, S 526 verlange, ob die getroffenen Feststellungen sich auch auf Bescheide anderer Abgabepflichtiger auswirken, so ergäben sich im streitgegenständlichen Fall für die Rentenverpflichteten durch die Berücksichtigung der Rentenzahlungen als Sonderausgaben keine günstigeren steuerlichen Auswirkungen. Dies müsste als Kriterium für die Zweckmäßigkeit gewertet werden. Unter Mitberücksichtigung auch der weiter unten erläuterten Überlegungen zur Ermessensbegründung hinsichtlich des Erlassens einer Berufungsvorentscheidung werde schließlich hinsichtlich der Begründung des Ermessens für die Wiederaufnahme des Verfahrens den Argumenten, die für die Zweckmäßigkeit sprechen, der Vorrang gegenüber jenen eingeräumt, die für die Billigkeit sprechen würden. Auch das Erlassen einer Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt sei nämlich gemäß § 276 (1) BAO ein Anwendungsfall des im § 20 BAO geregelten Ermessensgebrauches. Im streitgegenständlichen Fall würden die Begründungen der Wiederaufnahmbescheide sowie der wieder aufgenommenen Bescheide für die Einkommensteuer 1998 und 1999 berücksichtigt. Es würde in diesem Zusammenhang erwogen, dass nach dem neuen § 289 BAO der Unabhängige Finanzsenat berechtigt sei, kassatorisch zu entscheiden, wodurch die berechtigten Interessen des Abgabengläubigers in diesem Fall verletzt werden würden. Andererseits würde bedacht, dass im Hinblick auf den Vorhaltscharakter der

Berufungsvorentscheidung der Berufungsverberberin der volle Rechtsschutz des zweitinstanzlichen Verfahrens ungemindert offen stehe. So sei vom Finanzamt entschieden worden, eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen (vgl. auch die zu diesem Thema entstandene Diskussion in der aktuellen Fachliteratur, so: Rauscher, Michael: "Unabhängiger Finanzsenat und Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen" in SWK 2003/25, S 636ff und die dazu erfolgte Klarstellung von Setina, Roland: "Amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung des Finanzamtes" in: SWK 2004/2, S 054).

Was den materiellrechtlichen Aspekt der Begründung der wieder aufgenommenen Bescheide betreffe, so sei dieser auch laut Berufung nicht wirklich strittig. Der Vollständigkeit halber sei aber auf die Begründung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO der Geschäftsabteilung 16 der damaligen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland für Einkommensteuer 2000 vom 11. November 2002 verwiesen, dessen materiellrechtliche Beurteilung auch die Rechtsansicht des Finanzamtes betreffend die wieder aufgenommenen Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 wiedergeben würde.

Im Vorlageantrag führte die Bw. ergänzend aus:

Hinsichtlich der Begründung verwies die Bw. auf die Berufung. Ergänzend brachte sie noch Folgendes vor:

Dem Wiederaufnahmegrund der Finanzbehörde, dass nicht bekannt gewesen sei, ob die Zahlung der Rente in 1998 und 1999 auch tatsächlich erfolgt sei, sei zu entgegnen: Es sei richtig, dass nur ein Zahlungszu- und -abfluss zu einer Steuerpflicht führe. Der Hinweis auf die Rentenzahlungen im **Herabsetzungsantrag** zu den Einkommensteuervorauszahlungen für 1999 („*Da das Rentenlegat für die Einkommensteuer-Vorauszahlungen 1999 nicht mehr maßgeblich ist ... setzt sich das von Frau Y in 1999 bezogene Einkommen wie folgt zusammen*“), im **Begleitbrief** zur Einreichung der Einkommensteuererklärung **1998** („*Frau Y bezieht u.a. Zahlungen, die testamentarisch erworben wurden...*“) sowie die mündliche **Vorsprache** bei dem für die Zahlung Verpflichteten zuständigen Finanzamt (Finanzamt für den ZZZ. Bezirk in Wien) wäre aber niemals erfolgt, wenn keine Zahlungen zu- bzw. abgeflossen wären. Das die Finanzbehörde daraus, wie in der Berufungsvorentscheidung angeführt, nicht ableiten könne, dass Zahlungen erfolgt seien, könne daher aus der von der Bw. im Vorfeld der Veranlagungen unternommenen Bemühungen um eine rechtsrichtige Behandlung der Rentenzahlungen nicht gefolgt werden. Wenn der Stb als steuerlicher Vertreter der Bw. nur an einer allgemeinen Auskunft interessiert gewesen wäre (unabhängig von einem tatsächlichen Zahlungsfluss), hätte er sich nicht mit den für die Rentenverpflichteten und dem Rentenempfänger zuständigen Finanzämtern in Verbindung gesetzt. Das

Nichtansetzen des Rentenlegats in den Steuererklärungen ändere daher nichts an der Tatsache, dass der Finanzbehörde aufgrund der Aktenlage bekannt gewesen sein müsse, dass in den streitgegenständlichen Jahren Zahlungen geleistet worden seien.

Wie in der Berufungsvorentscheidung richtig festgestellt worden sei, habe die Bw. viel Sorgfalt und Mühe aufgewendet, um zu einer rechtsrichtigen und von den Finanzbehörden bestätigten Rechtsauffassung zu gelangen. Allein aus diesen Bemühungen könnte abgeleitet werden, dass die Zahlungen unverändert zu den Vorjahren - auch in 1998 und 1999 - geleistet werden würden. Diese Tatsache stünde laut Ansicht der Bw. auch für die Finanzbehörde außer Zweifel. Nicht nur das Testament vom Ehegatten von der Bw., das dem Universalerben Herrn X zur Zahlung eines „Unterhaltsbetrages“ verpflichtet habe, sondern auch das Testament von Herrn X, das diese Verpflichtung nach seinem Tod auf seine beiden Kinder (AN und GN) übertrage, seien dem Finanzamt bekannt gewesen und seien im Rahmen des Einkommensteuer-Herabsetzungsantrages für 1999 nochmals an das Finanzamt übermittelt worden. Die von den Erben zu leistenden Zahlungen beruhten auf einer testamentarisch auferlegten Verpflichtung, deren sich die Erben Frau AN und Herr GN nicht entziehen könnten, und die in der Vergangenheit und auch gegenwärtig stets termingerecht an die Bw. überwiesen worden seien.

Das in der Berufungsvorentscheidung zitierte VwGH-Erkenntnis (VwGH 27.4.2000, 97/15/0207) sei nach Erachten der Bw. mit dem hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht vergleichbar, da im genannten VwGH-Erkenntnis der Behörde im abgeschlossenen Verlagungsverfahren der Sachverhalt nicht vollständig offen gelegt worden sei. Unter anderem sei der Behörde das für die Beurteilung, ob die Prozesskosten privat bzw. betrieblich veranlasst sind, wesentliche Kreisgerichtsurteil nicht vorgelegt bzw. in den Steuererklärungen oder Beilagen nicht einmal erwähnt worden. Erst durch die im Betriebsprüfungsverfahren hervorkommenden Unterlagen (insbesondere Gerichtsurteil) sei der Behörde eine abschließende Beurteilung über die private Veranlassung der Prozesskosten möglich gewesen. Die rechtliche Zulässigkeit der Wiederaufnahme wegen unvollständiger Angaben über das Entstehen oder den rechtlichen Hintergrund der strittigen Prozesskosten sei dort daher außer Streit gestanden.

Im Gegensatz dazu sei im Fall der Bw. mit dem der Behörde seit Jahren vorliegendem Testament der rechtliche Hintergrund für die Rentenzahlungen bekannt gewesen. Anders als in dem zitierten VwGH-Erkenntnis sei im Fall der Bw. auch im Begleitschreiben zu der Steuererklärung 1998 sowie im Antrag zur Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 1999 auf die Vorsprache beim Finanzamt und die damit verbundene abweichende steuerliche Behandlung der Rentenzahlungen im Vergleich zu den Vorjahren

hingewiesen worden. Noch dazu habe das Veranlagungsreferat von der Bw. vor Veranlagung der Jahre 1998 und 1999 beim Finanzamt für den ZZZ . Bezirk in Wien (zuständig für die zur Rentenzahlung verpflichteten AN und GN) telefonisch nachgefragt, ob dort auch keine Sonderausgaben unter diesem Titel beantragt worden seien. Über die Auskunft, dass dies nicht der Fall sei, sei von der Behörde auch ein Aktenvermerk verfasst und zum Steuerakt gegeben worden. Die Behörde hätte daher schon im abgeschlossenen Verfahren zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können.

In der Berufungsvorentscheidung führte die Behörde die Kriterien für die Ermessentscheidung gem. § 20 BAO (Zweckmäßigkeit und Billigkeit) und die Gründe für die Ermessensübung näher aus. Als Grund für die Ermessensübung werde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass bei Ausübung des Ermessens grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei. Diese „**formelhafte**“ **Begründung** sei im Schrifttum und in der Rechtsprechung (z.B. VwGH 28.12.1997, 94/13/0032; VwGH 28.12.1997, 94/13/0032; VwGH 27.8.1998, 93/13/0023) nicht unbestritten (Bibus, RdW 1998, 710; Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, S. 48 f). Vor allem sei die Rechtsrichtigkeit nur einer der zu beachtenden Faktoren. Stets habe eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanter Umstände zu erfolgen (Ritz BAO² § 303 Rz 37).

In ihrer Ermessensübung habe die Behörde nicht berücksichtigt, ob die Umstände, welche zur Wiederaufnahme geführt hatten, schon im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen seien und daher eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigen würden. Eine bloß anders geartete rechtliche Beurteilung eines der Behörde umfassend bekannten Sachverhaltes, wie im streitgegenständlichen Fall, stelle nämlich **keinen Wiederaufnahmegrund** dar. Es seien keine Umstände gewichtiger Art hervorgekommen, die der Behörde nicht bereits vor Bescheiderteilung bekannt gewesen seien. Die Ausführungen zur Ermessentscheidung erübrigten sich daher ihres Erachtens nach - da wie oben und auch in unserer Berufung ausführlich dargestellt - überhaupt kein Wiederaufnahmegrund vorliege. Der Behörde seien alle für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände bekannt gewesen.

Auch die Ansicht der Behörde, dass das **Legalitätsprinzip** gegenüber dem Prinzip von Treu und Glauben Vorrang haben solle, sei Gegenstand von Diskussionen im Schrifttum (Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, 62-63). Laut Werndl (Festschrift-Stoll, 382) führe der Grundsatz von Treu und Glauben weder zu einer Verdrängung des Legalitätsprinzips, noch erweise sich die Aufstellung einer Rangordnung als erforderlich. Schimetschek reihe den Grundsatz von Treu und Glauben unter die allgemeinen Rechtsgrundsätze des § 7 ABGB und verwerfe die Ansicht, dass das Legalitätsprinzip stärker sei als der Grundsatz von

Treu und Glauben. So führe ein nachgewiesener Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben jedenfalls - nicht nur bei Ermessensentscheidungen - zu einem Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen in seinem Vertrauen geschützt zu werden. Das Legalitätsprinzip könne rechtmäßigerweise die Verwirklichung des Gedankens von Treu und Glauben nicht verhindern (Schimetschek, FJ 1989, 156). Unbestritten sei jedoch, dass bei Ermessensentscheidungen jedenfalls auch auf Treu und Glauben Rücksicht zu nehmen sei (Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, 62-63).

Wie in der Berufungsvorentscheidung zitiert, weise Fraberger (ÖStZ, 2003, 753 ff) zwar darauf hin, dass sich die Verbindlichkeit von Auskünften der Finanzverwaltung nicht in jedem Fall auf Grund des Prinzips von Treu und Glauben ergäbe, und diese Auskünfte nicht den Charakter von Feststellungsbescheiden hätten. Im gleichen Artikel führe er aber auch aus, dass der vertrauensgeschädigte Steuerpflichtige zur Beseitigung behördensverschuldeter Steuerschäden einen Anspruch auf die allgemeinen Billigkeitsmaßnahmen, wie z.B. Nachsicht gemäß § 236 BAO, hätte.

Dem Argument, dass der Grundsatz von Treu und Glauben die Steuerpflichtige auch nicht in eine bessere Lage versetzen könne, als in jene, in welcher sie sich bei Unterbleiben einer rechtswidrigen Auskunft befunden hätte, sei Folgendes zu entgegen: Wie in der Berufungsvorentscheidung erwähnt, sei zu hinterfragen, wie sich die getroffenen Feststellungen auch auf Bescheide anderer Abgabepflichtiger auswirken würden. Dass sich durch die Berücksichtigung der Rentenzahlungen als Sonderausgaben für die Rentenverpflichteten keine günstigeren steuerlichen Auswirkungen ergeben würden, sei eben darauf zurückzuführen, dass vertrauend auf die Auskunft des Finanzamtes die entsprechenden wirtschaftlichen Dispositionen getroffen worden seien. Die Rentenverpflichteten hätten im Vertrauen auf diese erhaltenen Auskünfte ihre persönliche Steuersituation (-planung) aufgebaut. Wenn die Behandlung der Rentenzahlungen als absetzbare Sonderausgaben angenommen worden wäre, so wäre dies bei der Planung der steuerlichen Situation entsprechend berücksichtigt worden. Bei der geforderten Zusammenschau aller wieder aufzunehmenden Fälle zeige sich die insgesamt schlechtere Lage, in die die Bw. und die Rentenverpflichteten durch den Verstoß gegen Treu und Glauben versetzt werden würden.

Der Antrag auf Abhalten einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hinsichtlich der Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 wird Folgendes ausgeführt:

Folgender Sachverhalt ist aktenkundig (und war bereits bei Erlassen der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide [vor der Wiederaufnahme der Verfahren] der Abgabenbehörde 1. Instanz bekannt):

Die Stpfl. ist lt. Testament ihres Ehegatten XX vom 16.4.1967 gegen den Universalerben X zum Bezug einer wertgesicherten Rente, die ihr 14 mal im Jahr iHv S 20.000 auszuzahlen ist, berechtigt (ESt-Akt Dauerbeleg Bl. 16 ff). Nach dem Tod von X am 23.10.1990 ist diese Verpflichtung mit dessen Testament vom 12. Juni 1990 auf seine damals noch minderjährigen Kinder AN (geb. 1975) und GN (geb. 1979) je zur Hälfte übergegangen (ESt-Akt 1999/16, FLD-Akt hins. ESt 2000). Die diesbezügliche Einantwortungsurkunde wurde 1993 vom Bezirksgericht VVV Wien 1993 zur ZI. ZZZZ erlassen. Bis zum Jahre 1997 einschließlich erklärte die Bw. aus dieser Rente sonstige Einkünfte.

Der Vollständigkeit halber wird Folgendes angeführt, was als **Begründung hinsichtlich des Bescheides betreffend Aufhebung iSd § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 begründend dargelegt wurde:** Auf Grund der unzutreffenden Rechtsansicht, die Zahlungen seien bei der Empfängerin nicht steuerbar, hat das Finanzamt eine dem aufzuhebenden Bescheid zu Grunde liegende Überprüfung unterlassen, in welcher Höhe die Rentenleistungen im Jahr 2000 zugeflossen sind (der diesbezügliche Vorhalt ist erst nach Erlassung des aufgehobenen Bescheides erfolgt). Es wurden daher Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Durch den unterbliebenen Ansatz von sonstigen Einkünften ist der Bescheid überdies mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet.

Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, **dass auch die Berufungsjahre betreffend diese Ausführungen grundsätzlich gleichermaßen zutreffend sind.**

Auf Grund der unzutreffenden Rechtsansicht, die Zahlungen seien bei der Empfängerin nicht steuerbar, hat das Finanzamt eine Überprüfung unterlassen, in welcher Höhe die Rentenleistungen in den Berufungsjahren (so wie eben auch im Jahr 2000) zugeflossen sind.

Laut Aktenlage musste dem Finanzamt bekannt sein, dass Rentenzahlungen zugeflossen sind, ebenso musste die Höhe der Zahlungen bekannt sein (auch in den berufungsgegenständlichen Verfahren hins. ESt 1998 und 1999).

Die Höhe der Zahlung ist lt. testamentarischer Verfügung des verstorbenen Ehemannes der Bw. vom 15. Mai 1967 (Testament s. Dauerbelege 1 – 4 des Einkommensteueraktes) festgelegt wie folgt: Die Bw. bezieht einen monatlichen Unterhaltsbetrag, 14 mal im Jahr, iHv ATS 20.000,00 einkommen- und erbschaftsteuerfrei, sowie wertgesichert nach dem vom statistischen Zentralamt veröffentlichten VPI 1966, wobei Schwankungen außer Betracht bleiben, soweit sie 5 % nicht übersteigen, und sich die Unterhaltsleistung jedes Mal um 5 % erhöht, sobald eine solche Quote überschritten wird.

Nicht nur das Testament des Ehegatten der Bw., das den Universalerben Herrn X zur Zahlung eines „Unterhaltsbetrages“ verpflichtet hat, sondern auch das Testament von Herrn X, das diese Verpflichtung nach seinem Tod auf seine beiden Kinder übertrug, sind dem Finanzamt bekannt gewesen und sind im Rahmen des Einkommensteuer-Herabsetzungsantrages für 1999 nochmals an das Finanzamt übermittelt worden.

Dass die Rente in den Berufungsjahren tatsächlich zugeflossen ist geht beispielsweise aus folgenden Schriftstücken hervor: Schreiben vom 3.7.2000 (Bl. 1/1998 Hauptakt [HA]; in diesem wird ausgeführt: „Frau M bezieht u.a. Zahlungen, die testamentarisch erworben wurden“) oder Testament (aus dem ersichtlich ist, dass die Bw. die Rentenzahlungen bis zu ihrem Ableben erhält) sowie Schreiben vom 4.8.1999 (Bl. 5/1999 HA; „Bw. erhält Zahlungen bis zum Ableben“).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Später entstandene Umstände sind keine Wiederaufnahmegründe (VwGH 23.9..1997, 93/14/0065); 20.11.1997, 96/15/0221). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist **aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens** zu beurteilen (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 24.6.2003, 2003/14/0127; 18.9.2003, 99/15/0120; 29.9.2004, 2001/13/0135). Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (Vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089).

Maßgebend ist überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175; 18.9.2003, 99/15/0120).

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72; vgl. Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 1998 und Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 1999). **Aufgrund der Aktenlage mussten der Abgabenbehörde I. Instanz die berufungsgegenständlichen Umstände in den**

Verfahren 1998 und 1999 bekannt sein (s. o. a. Begleitschreiben zur ESt-Erklärung 1998 und Schreiben hins. des Antrages auf Herabsetzung der ESt-Vzlg. 1999, diese genannten Schreiben iVm der gesamten Aktenlage [d.h. in den Dauerakten vorhandenes Testament des verstorbenen Ehemannes der Bw., ESt-Erklärungen inkl. Beilagen und Bescheide, in denen die Rentenzahlungen *bis zum Jahr 1997 erklärungsgemäß veranlagt worden sind undl. mehr.*])

Allfälliges Verschulden der Behörde ist unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (VwGH 9.11.1988, 87/13/0096), schließt jedoch grundsätzlich eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus.

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrunds nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, **die von ihr verfügte**

Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006; Ritz³, § 303 Tz 18).

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen (VwGH 11.8.1993, 92/13/0096; 24.1.1996, 95/13/0136; 24.2.2000, 96/15/0129), bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der zunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde.

Im Vertrauen auf die erhaltenen Auskünfte hat die Bw. lt. ihren Angaben ab 1998 keine wiederkehrenden sonstigen Bezüge in ihre Einkommensteuererklärung aufgenommen.

Insgesamt wird ausgeführt:

Eine Wiederaufnahme ist unter anderem dann ausgeschlossen ist, wenn der Sachverhalt so vollständig bekannt ist, dass bei richtiger rechtlicher Subsumtion schon im abgeschlossenen Verfahren eine Beurteilung möglich war, wie sie im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgt ist. Dies ist gegenständlich der Fall.

Der UFS ist auf Grund der Aktenlage, wie oben ausführlich dargestellt wurde, zu der Ansicht gelangt, dass die Berufungsjahre betreffend bei rechtlich richtiger Subsumtion schon im abgeschlossenen ESt-Verfahren hins. 1998 und 1999 eine Beurteilung möglich war, wie sie im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgt ist. Welche erst später neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel aber im abgeschlossenen Verfahren zur Beurteilung fehlten, dass eine stpfl. Rentenzahlung vorliegt, ist im vorliegenden Berufungsfall nicht zu erkennen.

Nach VwGH 30. 3. 2006, [2006/15/0016f](#), ÖStZB 2006/470, S 568, kann von einer Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes jedenfalls dann gesprochen werden, wenn dem Finanzamt eine Richtigstellung der Besteuerungsgrundlagen aufgrund des offengelegten Sachverhaltes schon im abgeschlossenen Verfahren ohne weitere Sachverhaltsergänzungen möglich gewesen wäre.

Der UFS ist aus angeführten Gründen zu der Ansicht gelangt, dass keine neuen Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO vorliegen, und daher keine Wiederaufnahmegründe gegeben sind, weshalb spruchgemäß zu entscheiden ist.

Ad Berufung hinsichtlich der ESt-Bescheide wird Folgendes ausgeführt:

Gem. § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist, was gegenständlich der Fall ist, da **die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 auf Grund der Aufhebung der Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 nunmehr nicht mehr im Rechtsbestand sind**. Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. April 2009