

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Fidas Graz Steuerberatung GmbH, Petersbergenstraße 7, 8042 Graz, über die Beschwerde vom 20.02.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 23.11.2016 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I.

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 23.11.2016 hob die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 01.02.2016 mit folgender Begründung auf:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“.

Im (neuen) Einkommensteuerbescheid 2014 vom 23.11.2016 wurde die Einkommensteuer in Höhe von 8.849 Euro (bisher: 1.780 Euro) festgesetzt, und zwar mit folgender Begründung:

„Aufgrund der [!] VwGH-Erkenntnis 2010/15/0141 vom 19.3.2013 können die beantragten Werbungskosten bzw. der dadurch entstandene Verlust in Höhe von 14.142,11 keine Anerkennung finden. Sie stellen vielmehr ihrer Art nach gleichsam

Wartetastenwerbungskosten dar. Erst wenn die Rentenzahlungen nach Übersteigen des kapitalisierten Wertes der Rentenverpflichtung den Steuertatbestand nach § 29 Z 1 EStG 1988 erfüllen, so wären die positiven Einkünfte mit den in den Vorjahren nicht berücksichtigbaren Ausgaben frühestmöglich zu verrechnen“.

II.

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 23.11.2016 hob die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23.08.2016 mit folgender Begründung auf:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“.

Im (neuen) Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23.11.2016 wurde die Einkommensteuer in Höhe von -694 Euro (bisher: -8.549 Euro) festgesetzt, und zwar mit folgender Begründung:

„Aufgrund der [!] VwGH-Erkenntnis 2010/15/0141 vom 19.3.2013 können die beantragten Werbungskosten bzw. der dadurch entstandene Verlust in Höhe von 15.711,08 keine Anerkennung finden. Sie stellen vielmehr ihrer Art nach gleichsam Wartetastenwerbungskosten dar. Erst wenn die Rentenzahlungen nach Übersteigen des kapitalisierten Wertes der Rentenverpflichtung den Steuertatbestand nach § 29 Z 1 EStG 1988 erfüllen, so wären die positiven Einkünfte mit den in den Vorjahren nicht berücksichtigbaren Ausgaben frühestmöglich zu verrechnen“.

Mit Bescheid vom 23.02.2017 wurde der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23.11.2016 "auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes XX zur St.Nr.: X vom 20.02.2017" [Anm.: betr. hier nicht strittige Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2,263,84 Euro] gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert und die Einkommensteuer in Höhe von 438 Euro festgesetzt.

III.

Gegen die o.a. Aufhebungs- und Sachbescheide richtet sich die Beschwerde vom 20.02.2017 (bei der belangten Behörde eingegangen am 23.02.2017), welche sich auf den "Grundsatz von Treu und Glauben" stützt: Sämtliche Unterlagen betr. das hier strittige Pensionsvorsorgemodell (Versicherungs- und Kreditverträge, steuerliches Gutachten, etc.) seien der belangten Behörde bereits anlässlich der Einreichung der Steuererklärungen 2004 am 30.03.2006 bzw. im Zusammenhang mit dem dbzgl. Ergänzungsauftrag vom 13.04.2006 am 18.05.2006 übermittelt worden. Damit sei aber der gesamte Sachverhalt offengelegt worden. Die mit dem Pensionsvorsorgemodell zusammenhängenden Werbungskosten seien in der Folge von der belangten Behörde in den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2013 jeweils als unstrittig anerkannt worden, ebenso in den Einkommensteuerbescheiden 2014 und 2015 vom 02.02.2016 und 24.08.2016. Der Beschwerdeführer (Bf.) habe daher auf die Richtigkeit und Rechtmäßigkeit dieser Bescheide vertrauen und in diesem Vertrauen seine weiteren

steuerlichen und finanziellen Dispositionen treffen können. Monate später hebe nun das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 gem. § 299 BAO auf und ersetze diese durch neue, in welchen die Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Pensionsvorsorgemodell nicht mehr anerkannt werden. Der Grundsatz von Treu und Glauben stehe jedoch einer Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (Erstbescheide) entgegen (vgl. BMF-Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben). Es werde beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

IV.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 05.05.2017 wurde die Beschwerde gegen die o.a. Sachbescheide als unbegründet abgewiesen, und zwar mit folgender Begründung:

„Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2014 [2015] vom 01.02.2016 [23.08.2016] hat sich als nicht richtig erwiesen und daher war der Bescheid aufzuheben“.

Mit Beschwerdevereinscheidung vom 11.10.2017 wurde die Beschwerde gegen die o.a. Aufhebungsbescheide abgewiesen, und zwar mit folgender Begründung:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich nicht als richtig erweist. Im vorliegenden Fall wurde seitens der durch den Abgabepflichtigen eingereichten Erklärungen der durch das VwGH-Erkenntnis 2010/15/0141 vom 19.3.2013 geänderten Rechtsauffassung keine Rechnung getragen“.

V.

Dagegen richten sich die Vorlageanträge vom 09.06.2017 und 14.11.2017.

VI.

Mit Vorlageberichten vom 17.07.2017 bzw. 24.11.2017 legte die belangte Behörde die o.a. Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

VII.

Anlässlich eines Erörterungstermins am 07.02.2018 führte der steuerliche Vertreter des Bf. die o.a. Überlegungen zum Grundsatz von Treu und Glauben (Vertrauen auf die seinerzeitige Erlasslage) näher aus. Das o.a. VwGH-Erkenntnis sei für den Bf. jedenfalls nicht vorhersehbar gewesen.

Laut Vertreter der belangten Behörde habe der Bf. die Verträge zum streitgegenständlichen Pensionsvorsorgemodell am 29.07.2002 unterfertigt und sich damals offenbar auf den BMF-Erlass vom 12.07.2002, Zl. 06 1802/1-IV/6/02, gestützt.

VIII.

Mit BFG-Schreiben vom 16.04.2018 wurde dem Bf. vorgehalten, dass die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden die Ansicht vertrete, dass im vorliegenden Fall die erklärten „Verluste“ (§ 29 EStG 1988) aus den in der Entscheidung VwGH 19.03.2013, 2010/15/0141, genannten Gründen nicht anzuerkennen wären. Der Beschwerdeführer

werde aufgefordert, näher zu begründen, weshalb seiner Ansicht nach - anders als in dem dem o.a. VwGH-Verfahren zu Grunde liegenden Fall - im vorliegenden Fall sehr wohl absehbar sein soll, dass in künftigen Jahren der Steuertatbestand nach § 29 Z 1 EStG 1988 erfüllt sein wird.

IX.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29.08.2018 wies der Bf. im Wesentlichen darauf hin, dass er das Pensionsvorsorgemodell bereits im Juli 2002 abgeschlossen und sich damals auf die o.a. Erlasslage gestützt habe: Die *"steuerliche Seite"* sei ein *"Mitgrund für den Abschluss des Pensionsvorsorgemodelles"* gewesen. Der Bf. habe das Pensionsvorsorgemodell *„im Vertrauen auf den wirtschaftlichen Erfolg und auch die steuerlichen Begleiterscheinungen (...) abgeschlossen“*. Die belangte Behörde habe das Pensionsvorsorgemodell von 2002 bis 2013 auch anerkannt, weshalb man hier von *„wohlerworbenen Rechten“* sprechen könne, zumal sich die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nicht geändert hätten. Da der Bf. durch den o.a. BMF-Erlass zu einem bestimmten Handeln (Abschluss des Vertrages) veranlasst worden sei, wären die streitgegenständlichen Bescheidaufhebungen *„mit dem verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz nicht in Einklang zu bringen“*.

X.

Mit BFG-Schreiben vom 04.09.2018 wurde der Bf. um Klarstellung gebeten, ob - wenn ja: wann - im vorliegenden Fall eine Optionserklärung nach § 124b Z 82 EStG 1988 abgegeben worden sei.

XI.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10.09.2018 stellte der Bf. klar, dass im vorliegenden Fall eine Optionserklärung nach § 124b Z 82 EStG 1988 nicht abgegeben wurde.

XII.

Laut Mitteilung der belangten Behörde vom 17.09.2018 ist unbestritten, dass im vorliegenden Fall keine Optionserklärung nach § 124b Z 82 EStG 1988 abgegeben wurde (vgl. schriftliche Auskunft der Versicherungsgesellschaft vom 29.03.2018).

Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts voraus (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 299 Tz 13 mwN).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde die Bescheidaufhebungen auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 19.03.2013, 2010/15/0141, gestützt, weshalb die in den Erstbescheiden berücksichtigten Werbungskosten (KZ 800) richtigerweise nur als „Wartetastenwerbungskosten“ zu behandeln wären.

Die belangte Behörde ist im Zusammenhang mit den Bescheidaufhebungen also offenbar davon ausgegangen, dass der Sachverhalt im vorliegenden Fall im Wesentlichen ident ist mit dem der o.a. VwGH-Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt (vgl. dbzgl. Bestätigung der belangten Behörde vom 30.11.2017).

Nun geht aber aus dem o.a. VwGH-Erkenntnis hervor, dass im dortigen Fall eine Optionserklärung gemäß § 124b Z 82 EStG 1988 abgegeben wurde bzw. § 29 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 maßgeblich war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang ua. Folgendes festgestellt:

„(...) Die gänzliche oder teilweise Abfindung einer Gegenleistungsrente iSd § 29 Z 1 EStG 1988 ist nach der Rechtslage vor dem BudBG 2003 nicht steuerpflichtig (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 29 Tz 14; Doralt, EStG9, § 29 Tz 9). Die Option nach § 124b Z 82 EStG 1988 (eingeführt mit BudBG 2003) ermöglicht es dem Steuerpflichtigen unter anderem, auch noch ab dem Jahr 2004 vereinbarte Abfindungen einer Rente aus einem vor dem 1. Jänner 2004 entstandenen Rentenstammrecht - wie dies der früheren Rechtslage entsprach - steuerfrei zu beziehen (vgl. ErlRV zum BudBG 2003, 59 BlgNR XXII. GP, 267; Doralt, EStG9, § 29 Tz 21/3) (...)

Im Streitjahr ist der Einkunftstatbestand des § 29 Z 1 EStG 1988 noch nicht erfüllt und noch nicht absehbar, ob er jemals erfüllt sein wird. Erst viele Jahre nach Ablauf des Streitjahres wird es sich erweisen, ob die Voraussetzungen einer Besteuerung iSd § 29 Z 1 EStG 1988 vorliegen werden. Wie das Finanzamt im Verwaltungsverfahren zutreffend aufgezeigt hat, ist beispielsweise dann eine künftige Erfüllung des Einkunftstatbestandes des § 29 Z 1 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung ausgeschlossen, sollte der Beschwerdeführer eine Vereinbarung mit der Versicherungsgesellschaft schließen, aufgrund derer er an Stelle weiterer Renten eine Abfindungszahlung erhält (...)

Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von steuerlich relevanten Einnahmen ist es aber, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einkunftserzielung als klar erwiesen angesehen werden kann, wobei es nicht genügt, wenn eine Betätigung, die einen Einkunftstatbestand erfüllen würde, als eine von mehreren Möglichkeiten zukünftigen Verhaltens bloß ins Auge gefasst wird (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 93/14/0132). In diesem Zusammenhang wird aber dann ein besonders strenger Maßstab anzulegen sein, wenn die Erfüllung des Einkunftstatbestandes erst für die ferne Zukunft in Aussicht genommen wird.

Wie bereits ausgeführt ist im gegenständlichen Fall noch nicht absehbar, ob in künftigen Jahren der Steuertatbestand nach § 29 Z 1 EStG 1988 erfüllt sein wird. Insbesondere kann nicht beurteilt werden, ob sich die beteiligten Personen während der vieljährigen

Zeitspanne bis zum allfälligen Übersteigen des nach § 16 BewG kapitalisierten Wertes der Rentenverpflichtung darauf verstehen werden, eine Rentenabfindung zu vereinbaren. Solcherart können im Streitjahr getätigte Zahlungen nicht als durch eine steuerlich relevante Betätigung veranlasst angesehen werden. Schon deshalb stellen sie im Streitjahr keine Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 dar (...)“

Ganz anders liegt aber im vorliegenden Fall eine Optionserklärung gemäß § 124b Z 82 EStG 1988 - unbestrittenermaßen - nicht vor und ist hier demnach § 29 Z 1 EStG 1988 in der Fassung des BudBG 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 anzuwenden, dh. § 29 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 nicht maßgeblich. Entsprechend dem oben Gesagten kann sich der Bf. im vorliegenden Fall - anders als der Bf. in dem dem o.a. VwGH-Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall – daher nicht „für die Zeit ab Eintritt der Steuerpflicht der laufenden Rentenzuflüsse mit dem Versicherer auf eine steuerfreie Abfindung der Rente“ einigen.

Damit entscheidet sich der vorliegende Fall von dem dem o.a. VwGH-Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall (vgl.: „*Insbesondere kann nicht beurteilt werden ...*“) aber wesentlich .

Von einer Gewissheit der Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide im o.a. Sinne kann hier daher keine Rede sein.

Somit war mit Bescheidaufhebung vorzugehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 27. September 2018