

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 10.02.2015 (Steuernummer: 123/4567), betreffend Abweisung des Antrages vom 04.02.2015 auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für 2011, 2012 und 2013 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 und Parteivorbringen:**

Die Einkommensteuererklärung für 2011 ist am 19.02.2012 elektronisch beim Finanzamt eingebracht worden. In der Abgabenerklärung wurde der Gewinnfreibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988) in Höhe des Grundfreibetrages von 3.900 Euro geltend gemacht. Am 09.03.2012 erging der Einkommensteuerbescheid für 2011 erklärungsgemäß. Der Bescheid wurde nicht angefochten. Mit Bescheid vom 17.05.2013 erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2011 nach § 295 Abs. 1 BAO. Der Bescheid wurde nicht angefochten.

Die Einkommensteuererklärung für 2012 ist am 20.06.2013 elektronisch beim Finanzamt eingebracht worden. In der Abgabenerklärung wurde der Gewinnfreibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988) in Höhe des Grundfreibetrages von 3.900 Euro geltend gemacht. Am 02.07.2013 erging der Einkommensteuerbescheid für 2012 erklärungsgemäß. Der Bescheid wurde nicht angefochten.

Die Einkommensteuererklärung für 2013 ist am 24.06.2014 elektronisch beim Finanzamt eingebracht worden. In der Abgabenerklärung wurde der Gewinnfreibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988) in Höhe des Grundfreibetrages von 3.900 Euro geltend gemacht. Am 25.06.2014 erging der Einkommensteuerbescheid für 2013 erklärungsgemäß. Der Bescheid wurde nicht angefochten.

Mit dem mit FinanzOnline eingebrachten Anbringen vom 04.02.2015 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Wiederaufnahme gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013 mit der Begründung der Bf. hätte den Gewinnfreibetrag nicht in der richtigen Höhe angegeben. Dadurch hätten sich für ihn wesentliche steuerliche Nachteile ergeben. Für die angeführten Jahre stehe der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag für körperliche Wirtschaftsgüter bzw. für Wertpapiere zu, da er auch die entsprechenden Investitionen getätigt hätte.

Daraus ergäben sich folgende fehlende Gewinnfreibeträge:

2011 - EUR 639,42 ( Gewinnfreibetrag für Wertpapiere)

2012 - EUR 3.919,90 (Gewinnfreibetrag für körperliche Wirtschaftsgüter)

2013 - EUR 4.000,00 ( Gewinnfreibetrag für Wertpapiere)

Der Wiederaufnahmeantrag betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013 wurde mit dem angefochtenen Bescheid vom 10.02.2015 mit der Begründung abgewiesen, dass gemäß § 10 EStG der Freibetrag für investierte Gewinne im Jahr der Inanspruchnahme in der Einkommensteuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle getrennt nach der Deckung durch körperliche Wirtschaftsgüter und Wertpapiere auszuweisen sei. Eine unrichtige oder unterlassene Eintragung könne bis zum Eintritt der erstmaligen Rechtskraft berichtigt werden. Unterbleibt die Geltendmachung innerhalb dieser Frist, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht möglich.

Gegen diesen Bescheid vom 10.02.2015 richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 16.02.2015 mit der Begründung, es handle sich bei den nicht geltend gemachten Gewinnfreibeträgen um einen Betrag von insgesamt 8.559,32 Euro - also eine für den Bf. sehr beträchtliche, unnötige Steuermehrbelastung. Zudem führte er aus:

*„Ist es rechtens, dass das Finanzamt das Recht hat, bei Zahlungsverzögerungen meinerseits Säumniszuschläge in beträchtlicher Höhe zu fordern? Andererseits hätte ich als Steuerzahler, der ich mich bemühe, meine Einkünfte ehrlich zu erklären, nicht das Recht, eine unterlassene Eintragung der Gewinnfreibeträge für 2011, 2012 und 2013 zu berichtigen?*

*Ist es fair, dass mir dieses Recht verwehrt wird, wohingegen das Finanzamt sehr wohl das Recht hat, vergangene Jahre aufzurollen, sofern es zu Ihren Gunsten ist?*

*Lt. Ihrer Definition sind Wiederaufnahmegründe Tatsachen, welche im Zeitpunkt der Bescheid-Erlassung existent waren, aber später hervorgekommen sind. Ich denke, dass dieser Sachverhalt sehr wohl auf mein Anliegen zutrifft. Ich habe in den Jahren 2011, 2012 und 2013 Investitionen getätigt (= Tatsachen existent), mir ist aber erst jetzt klar geworden, dass ich diese als Gewinnfreibetrag geltend hätte machen können (= später hervorgekommen).“*

Diese Beschwerde wurde mittels Beschwerdeentscheidung vom 21.04.2015 als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde zur Begründung ausgeführt, a b der Veranlagung 2010 stehe Einkommensteuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften ein Gewinnfreibetrag zu. Er setze für Gewinne bis 30.000 € keine Investitionsdeckung voraus; erst die über 30.000 € hinausgehenden Gewinne müsse durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt sein. Der Gewinnfreibetrag für Gewinne bis 30.000 € werde als "Grundfreibetrag" bezeichnet. Für Gewinne über 30.000 € stehe ein Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gedeckt ist. Dieser Teil des Gewinnfreibetrages werde als "investitionsbedingter Gewinnfreibetrag" bezeichnet. Tätigt der Steuerpflichtige keine Investitionen, stehe ihm jedenfalls ein Grundfreibetrag in Höhe von 13% des Gewinnes, höchstens aber in Höhe von 13% von 30.000 € zu. Der Grundfreibetrag könne daher höchstens 3.900 € betragen.

Der Grundfreibetrag erhöhe sich um einen "investitionsbedingten Gewinnfreibetrag": Innerhalb des Höchstbetrages von 100.000 € betrage das maximale Ausmaß der Erhöhung 13% jenes Betrages, um den die Bemessungsgrundlage 30.000 € übersteigt. Voraussetzung dafür sei, dass die Erhöhung zur Gänze durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt ist. Das Ausmaß der Erhöhung sei somit zweifach limitiert, und zwar einerseits mit 13% des Betrages, um den die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30.000 € übersteigt, sowie andererseits mit der Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von begünstigten Wirtschaftsgütern. Der niedrigere Betrag stellt den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag dar.

Ab der Veranlagung 2013 sei das Prozentausmaß zur Berechnung des Gewinnfreibetrages geändert worden. Der Gewinnfreibetrag betrage bis zu einer Bemessungsgrundlage von 175.000 Euro (unverändert zu 2010 bis 2012) 13%. Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, stehe für den Überschreibungsbetrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zu.

Für einen Überschreibungsbetrag bis 175.000 Euro stehen 7% und für weitere 230.000 Euro 4,5% Gewinnfreibetrag zu. Abweichend von der bis 2012 geltenden Rechtslage, die ein maximales Ausmaß des Gewinnfreibetrages von 100.000 Euro vorsah (dies entspricht einem maximalen begünstigten Gewinn von 769.230 Euro), stehe der Gewinnfreibetrag in den Jahren 2013 bis 2016 somit nur für Gewinne bis zu 580.000 Euro zu. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergäbe sich damit ein Maximalausmaß von 45.350 Euro.

Für die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages sehe § 10 Abs. 7 EStG 1988 - anders als für den Grundfreibetrag - als weitere Voraussetzung den Ausweis des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Steuererklärung vor, und zwar getrennt nach körperlichen Anlagegütern und Wertpapieren. Wird nur die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Steuererklärung ausgewiesen, erfolge die Berücksichtigung des Grundfreibetrages von Amts wegen.

Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag sei bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränke die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft. Damit könne ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der Beschwerdefrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führten jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Das bedeute, dass das betragliche Ausmaß eines möglichen Gewinnfreibetrages mit den konkret zur Bedeckung herangezogenen Wirtschaftsgütern und den jeweiligen gewählten Summen beschränkt ist.

Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung ermögliche eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, seien in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis sei für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 und Wertpapiere gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen.

In den Steuererklärungen (und auch in den entsprechenden Beilagen) 2011 bis 2013 des Bf. fehlten jegliche Hinweise oder Anträge auf Berücksichtigung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages. Diese Anträge seien jeweils nur bis zur erstmaligen Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide der jeweiligen Veranlagungsjahre möglich (vgl § 10 Abs. 7 EStG 1988). Schon aus dieser Gesetzesbestimmung sei eine nachträgliche Berücksichtigung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages nicht mehr möglich.

Da eine nachträgliche Beantragung für einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag außerhalb der einmonatigen Rechtsmittelfrist nicht möglich sei, erübrige sich eine Auseinandersetzung mit der Rechtsproblematik, ob neu hervorkommende Tatsachen vorliegen oder nicht.

Mit Vorlageantrag vom 25.04.2015 beantragte der Bf. die Stattgabe der Beschwerde.

## **Rechtslage**

§ 10 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011 sowie BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

*"(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 3) sind:*

1. *Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür*

*vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für*

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und*
  - jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wertpapiere gedeckt ist.*
- 2. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich."*

§ 303 der Bundesabgabenordnung lautet:

*"§ 303. (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 sonstwie 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."*

**Erwägungen**

Der letzte Satz des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 wurde erstmals mit dem Steuerreformgesetz 2009, BGBl. I Nr. 26/2009 in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Aus den parlamentarischen Materialien zur Regierungsvorlage (ErläutRV 54 BlgNR 24. GP 12) ergibt sich dazu Folgendes:

*"Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (einschließlich einer allfälligen gegenüber dem Gewinnverhältnis abweichenden Zuordnung des Grundfreibetrages im Falle zweier oder mehrerer Betriebe) ist bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung ermöglicht eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme."*

Der letzte Satz des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 ist eine Sonderverfahrensbestimmung, welche den Bestimmungen betreffend "Sonstige Maßnahmen" des 7. Abschnittes der Bundesabgabenordnung, insbesondere den Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) als speziellere Norm vorgeht. Dies ergibt sich schon aus den parlamentarischen Materialien, wonach die Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen durch Rechtskraftbeseitigungen etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens ausdrücklich ausgeschlossen wurden. Damit ist der Wille des Gesetzgebers klar ersichtlich und die vom Bf. beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens zur nachträglichen Geltendmachung der investitionsbedingten Gewinnfreibeträge nicht zulässig.

Dem Gesetzgeber bleibt es auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Nur unter besonderen Umständen muss den Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen (vgl. VfGH 29.9.2011, G27/11). Damit war die Regelung eines Sonderverfahrensrechtes in Zusammenhang mit der Geltendmachung des Gewinnfreibetrages zulässig und der Bf. kann aus dem schon länger bestehenden Institut der Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) keinen besonderen Vertrauensschutz ableiten. Die durch den Gesetzgeber im letzten Satz des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 angeordnete Beschränkung der Antragsmöglichkeit liegt in dessen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, sodass diesbezüglich keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Die darauf abzielenden Einwendungen des Bf. entbehren jeglicher sachlicher Grundlage.

Damit erweist sich der angefochtene Bescheid der belangten Behörde nicht als rechtswidrig und die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

### **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.

Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (Vgl. VwGH 19.5.2015, Ra 2015/05/0030). Da im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach dem letzten Satz des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 eindeutig und klar ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 22. Jänner 2016