

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. Juli 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 7. Juli 2022 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2017 bis 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 7.2.2018 die Einkommensteuererklärung für 2017 beim Finanzamt ein. Das Finanzamt erließ am 1.10.2018 den Einkommensteuerbescheid für 2017 und setzte die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 4.704,05 mit EUR -14.022,- fest.

Der Beschwerdeführer reichte am 15.11.2020 die Einkommensteuererklärung für 2018 beim Finanzamt ein. Das Finanzamt erließ am 18.11.2020 den Einkommensteuerbescheid für 2018 und setzte die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 52.230,17 mit EUR -1.431,- fest.

Der Beschwerdeführer reichte am 15.11.2020 die Einkommensteuererklärung für 2019 beim Finanzamt ein. Das Finanzamt erließ am 18.11.2020 den Einkommensteuerbescheid für 2019 und setzte die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 47.563,38 mit EUR -1.209,- fest. Am 25.11.2020 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293b BAO hinsichtlich der Sonderausgaben berechtigten Einkommensteuerbescheid und setzte die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 47.473,38 mit EUR -1.247,- fest.

Am 6.5.2022 richtete der Beschwerdeführer ein Schreiben mit folgendem (auszugsweisem) Wortlaut an das Finanzamt: „...*Ich beziehe mich auf unser Telefonat..., wonach ich Ihnen mitgeteilt habe, dass ich unter der Position 724 auch noch die Kosten für die eigene Rechtsvertretung geltend machen möchte. Diese Kosten sind durch keine Rechtsschutzversicherung gedeckt. Soweit die Kosten bis 2017 zurückreichen, teile ich mit, dass ich diese in diesen Jahren nicht geltend gemacht habe, weil ich mit einem Obsiegen gerechnet habe. Erst mit dem Beschluss OGH, stand fest, dass ich diese Kosten selbst zu tragen habe. Ich bitte daher um Berücksichtigung (siehe Beilage)...*“. In der erwähnten Beilage findet sich eine Aufstellung, derzufolge der Beschwerdeführer im Jahr 2017 EUR 7.779,-; im Jahr 2018 EUR 5.000,- und im Jahr 2019 EUR 14.294,- an Honorar bzw. gerichtlichen Pauschalgebühren geleistet habe.

Mit Bescheid vom 7.7.2022 wies das Finanzamt den „Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2017-2019 nach § 303 BAO vom 6.5.2022“ ab. Die Begründung dazu lautet auszugsweise: „...*Im gegenständlichen Schreiben ist es nicht ersichtlich, nach welchem Verfahrenstitel die ... bereits in Rechtskraft erwachsenen Bescheide aufgehoben bzw. berichtigt werden sollen... Eine Möglichkeit wäre das Schreiben vom 6.5.2022 als Antrag auf Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO zu werten... Demnach ist die einjährige Frist ab Bekanntgabe des Bescheides spätestens im Jahr 2021 verstrichen. Somit wäre dieser Antrag nach § 299 BAO auf jeden Fall als verspätet zurückzuweisen. Alternativ kann das gegenständliche Schreiben auch als Antrag auf Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO gewertet werden. Diese Auslegungsvariante ermöglicht eine inhaltliche Prüfung des Antrages, da dieser rechtzeitig – innerhalb der Verjährungsfrist – eingebracht wurde. Alle anderen Bescheidänderungstitel §§ 294-308 BAO kommen aus Sicht der Abgabenbehörde nicht in Betracht. Für den Abgabepflichtigen ist es daher am günstigsten, dieses Schreiben als Antrag nach § 303 BAO zu werten... Maßgeblich für die Frage, ob neue Tatsachen vorliegen, ist die Sicht des Antragstellers... Da die Prozesskosten dem Abgabepflichtigen im Zeitpunkt der Bescheiderlassungen der Einkommensteuerbescheide 2017-2019 bereits bekannt waren, stellen die Prozesskosten für den Antragsteller keine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO dar...*“.

In seiner Beschwerde vom 9.7.2022 gegen den Abweisungsbescheid beantragte der Beschwerdeführer dessen Aufhebung und brachte zusammengefasst vor, er habe sich nach dem Grundsatz „*iura novit curia*“ auf keine bestimmte Rechtsvorschrift nach der BAO festgelegt. Er sei davon ausgegangen, dass Arbeitnehmerveranlagungen fünf Jahre rückwirkend eingebracht werden könnten. Es läge „*nach dem klaren Wortlaut der Begründung unmissverständlich eine Wiederaufnahme von Amts wegen vor und hat der BF selbst keinen Antrag auf Wiederaufnahme gestellt*“. Dabei komme es auf den Wissensstand der Abgabenbehörde und nicht auf jenen des Steuerpflichtigen an. Der Abgabenbehörde seien die Prozesskosten erst mit 6.5.2022 bekanntgeworden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5.8.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und begründete dies zusammengefasst damit, dass der Beschwerdeführer „*die nachträgliche Geltendmachung von Werbungskosten beantragt*“ habe. Dieses Schreiben habe kein Einschreiten des Finanzamtes von Amts wegen begründet. Daher sei der Wissensstand des Antragstellers hinsichtlich der Zahlungen für Rechtsverteidigungskosten in den Jahren 2017-2019 maßgeblich.

In seinem Vorlageantrag vom 12.9.2022 führte der Beschwerdeführer zusammengefasst aus, die Beschwerde werde zurückzuweisen sein, da das Finanzamt über einen Antrag entschieden habe, den er gar nicht gestellt habe. Das Finanzamt habe sein Schreiben vom 6.5.2022 „*als Antrag auf Wiederaufnahme umgedeutet*“. Es sei aufgrund der Kenntnis der Werbungskosten des Beschwerdeführers für die Jahre 2017 bis 2019 „*gehalten gewesen, die durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen*“. Unter Verweis auf „*Salzburger Steuerdialog 2012*“ sei „*bei der Ermessensübung dem Ziel der Norm (Rechtsrichtigkeit der Besteuerung) Rechnung zu tragen und die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens so gut wie stets zu verfügen*“. Verwiesen werde auf einen Erlass vom 14.6.2006, BMF-010103/0053-VI/2006.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 28.9.2022 dem Bundesfinanzgericht vor. In einem Schreiben vom 21.1.2023 brachte der Beschwerdeführer weiter (unter Verweis auf Seite 154 eines Erlasses vom 2.10.2012, GZ BMF-010103/0198-VI/2012), das Ermessen der Abgabenbehörde sei bei Kenntnis von Wiederaufnahmegründen so auszuüben, „*dass es die Abgabenbehörde „verpflichtet“, die Wiederaufnahme von Amts wegen auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen vorzunehmen*“. Die Verfahren für die Jahre 2017, 2018 und 2019 wären von Amts wegen wiederaufzunehmen gewesen.

Mit Schreiben vom 21.1.2022 legte der Beschwerdeführer die Seite 154 des Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 2.10.2012, GZ BMF-010103/0198-VI/2012 vor und führte aus, dass die Abgabenbehörde aufgrund dieses Auszuges aus dem Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2012 verpflichtet gewesen sei, das Verfahren von Amts wegen wiederaufzunehmen. Weiter verzichtete der Beschwerdeführer auf eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch einen Senat.

Über Ersuchen der RichterIn vom 2.2.2023 um Stellungnahme teilte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 7.2.2023 mit, dass er das Studium der Rechtswissenschaften abgeschlossen hat und bis zu seiner Versetzung in den Ruhestand im Oktober 2015 X gewesen ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist zunächst die Beurteilung des vom Beschwerdeführer an das Finanzamt gerichteten Schreibens vom 6.5.2022, welches lautet: *„Ich beziehe mich auf unser Telefonat vom 5.5.2022, wonach ich Ihnen mitgeteilt habe, dass ich unter der Position 724 auch noch die Kosten für die eigene Rechtsvertretung geltend machen möchte. Diese Kosten sind durch keine Rechtsschutzversicherung gedeckt. Soweit die Kosten bis 2017 zurückreichen, teile ich mit, dass ich diese in diesen Jahren nicht geltend gemacht habe, weil ich mit einem Obsiegen gerechnet habe. Erst mit dem Beschluss des OGH, stand fest, dass ich diese Kosten selbst zu tragen habe. Ich bitte daher um Berücksichtigung (siehe Beilage)...“*. In der verwiesenen Beilage wird seitens der Rechtsvertreterin des Beschwerdeführers die Zahlung folgender Beträge bestätigt: *„...im Jahr 2017: EUR 5.000,00 sowie EUR 2.779,00 gesamt daher EUR 7.779,00; Im Jahr 2018: EUR 5.000,00; im Jahr 2019: EUR 5.000,00, EUR 5.000,00 und EUR 4.294,00, gesamt daher EUR 14.294,00; im Jahr 2020: EUR 5.725,00...“*. Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die vom Finanzamt vorgenommene Auslegung des Inhalts dieses Schreibens dahin, dass dieses einen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2017 bis 2019 enthalte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Beurteilung von Parteianträgen nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen hin auch nur andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (VwGH 13.1.2021, Ra 2020/13/0099 mwN). Es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 7.5.2020, Ra 2018/16/0042 mwN). Es kommt der Art des in einem Antrag gestellten Begehrens bei der Beurteilung der Frage, ob ein Rechtsmittel nur falsch bezeichnet wurde, erhebliche Bedeutung zu (VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0048).

Die Verfahrenssituation, in deren Zusammenhang das Anbringen vom 6.5.2022 zu beurteilen war, stellt sich wie folgt dar: Der Einkommensteuerbescheid 2017 wurde am 1.10.2018 erlassen. Der Einkommensteuerbescheid 2018 wurde am 18.11.2020 erlassen. Der Einkommensteuerbescheid 2019 erging am 18.11.2020 und wurde durch einen am 25.11.2020 gemäß § 293b ergangenen Bescheid berichtigt. Für die Besteuerungszeiträume 2017, 2018 und 2019 wurden bis zum Einlangen des Anbringens vom 6.5.2022 keinerlei weitere Verfahrensschritte gesetzt.

Der Inhalt des gegenständlichen Schreibens zielt zweifellos auf die Berücksichtigung von (weiteren) Werbungskosten in den – zu diesem Zeitpunkt rechtskräftig veranlagten – Jahren 2017 bis 2019 ab. Aus der gewählten Formulierung („*Ich beziehe mich auf unser Telefonat..., wonach ich Ihnen mitgeteilt habe, dass ich ... auch noch die Kosten für die eigene Rechtsvertretung geltend machen möchte... Soweit die Kosten bis 2017 zurückreichen, teile ich mit, dass ich diese in diesen Jahren nicht geltend gemacht habe...*“) ist erkennbar, dass dem Beschwerdeführer der Umstand der rechtskräftigen Veranlagung und die Notwendigkeit einer Rechtskraftdurchbrechung bewusst waren. Vor diesem Hintergrund ist die Auslegung des Finanzamtes, welches das Schreiben als Anbringen zur Geltendmachung von Rechten (§ 85 Abs. 1 BAO) behandelt hat, nicht zu beanstanden.

Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (VwGH 29.7.2020, Ra 2020/13/0046 mwN). In diesem Sinn hat das Finanzamt dem Schreiben die Qualität eines Anbringens zur Geltendmachung von Rechten beigemessen, das eine Entscheidungspflicht (§ 85a BAO) begründet. Hätte das Finanzamt – wie vom Beschwerdeführer im Rechtsmittelverfahren gefordert – das Schreiben als bloße Anregung gewertet, wäre mangels entsprechender gesetzlicher Regelung keine Entscheidungspflicht ausgelöst worden. Daran vermag auch der wiederholte Hinweis des Beschwerdeführers, verschiedene Erlässe würden das Finanzamt „*verpflichten*“, eine Wiederaufnahme von Amts wegen auch zugunsten des Abgabepflichtigen zu verfügen, nichts zu ändern: Erlässe der Finanzverwaltung begründen keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen, sondern stellen lediglich die Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen dar. Sie sind keine für den Verwaltungsgerichtshof oder das Bundesfinanzgericht maßgebliche Rechtsquellen (ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichts, für viele VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035 mwN).

Das Finanzamt hat weiter die Möglichkeit eines Antrages auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO verworfen, da dieser Antrag hinsichtlich der Veranlagungsperioden 2017, 2018 und 2019 wegen Verstreichens der Jahresfrist zurückzuweisen gewesen wäre. Vielmehr hat es dem Anbringen den Inhalt eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens beigemessen, da nur im Verfahren darüber eine inhaltliche Prüfung des Begehrens des Beschwerdeführers möglich war (vgl. VwGH 25.9.1990, 90/07/0122: Soweit einem seiner Art nach nicht näher gekennzeichneten Antrag rechtserhebliche Bedeutung beigemessen werden soll, kann er nur als solcher auf Wiederaufnahme des Verfahrens verstanden werden – dies bezogen auf die Formulierung „*Sehr geehrtes Oberes Gericht. Ich bitte um Überprüfung meiner Angelegenheit. Wo ist unser Recht, Recht muss Recht bleiben. Weitere Beweise vorhanden unglaublich aber wahr. Danke...*“ unter Beifügung von Beweismitteln).

Die Formulierung „*Ich bitte daher um Berücksichtigung...*“ unter Hinweis auf nachgewiesene Zahlungen des Beschwerdeführers kann nur als Antrag auf Sachentscheidung im wieder

aufzunehmenden Verfahren verstanden werden (vgl. VwGH 23.1.2008, 2007/13/0139: Die Ausführungen „*Begehren... Unter Berücksichtigung der oben genannten Umstände begehren wir die Anerkennung der oben genannten Ausgaben als Werbungskosten. Mit der Bitte um antragsgemäße Erledigung verbleiben wir...*“ sind als Antrag auf verwaltungsbehördliche Sachentscheidung zu werten.)

Das Beschwerdevorbringen, der Beschwerdeführer habe keinen Antrag auf Wiederaufnahme gestellt, ist daher nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. (Nur) Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens wäre die Behörde gehalten, die Absicht der Partei zu erforschen (VwGH 2.9.2021, Ra 2018/04/0008 mwN). Es trifft gerade nicht zu, dass Inhalt des Schreibens vom 6.5.2022 eine bloße Mitteilung über die Zahlung von Rechtsvertretungskosten oder gar eine ausdrückliche Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gewesen wäre, zumal der Beschwerdeführer seinen Willen, diese Kosten geltend zu machen, ausdrücklich formuliert und um Berücksichtigung der Rechtsvertretungskosten bittet. Angesichts des klar erkennbaren Bestrebens des Beschwerdeführers, einen Verfahrensschritt des Finanzamtes herbeizuführen, scheidet die von ihm verlangte Behandlung als Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens aus (vgl. BFG 8.3.2022, RV/7103915/2019 zum umgekehrt gelagerten Fall, in dem bei der Formulierung „*Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO Für das Veranlagungsjahr 2012 ist der Bescheid am 7. Juni 2013 ergangen. Ich rege eine amtswegige Wiederaufnahme des oben genannten Verfahrens gem. § 303 BAO an. Es sind Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Mir ist bewusst, dass kein Rechtsanspruch auf amtswegige Wiederaufnahme besteht.*“ keine Auslegung und keine Umdeutung als Antrag zulässig war.). Auch die vom Beschwerdeführer geforderte (Um-)Deutung seines Schreibens durch die Abgabenbehörde „*in verfassungskonformer Ausübung ihres Ermessens*“ in Hinblick auf eine vom Beschwerdeführer als günstig empfundenes Verwaltungshandeln bzw. auf eine als rechtsrichtig empfundene Besteuerung war nicht geboten.

Insgesamt hat das Finanzamt richtigerweise das Schreiben vom 6.5.2022 als Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2017 bis 2019 behandelt.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter anderem dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren darauf gestützt, dass dem Beschwerdeführer die Zahlungen der Rechtsvertretungskosten in den Jahren 2017 bis 2019 jeweils vor Ergehen der Einkommensteuerbescheide für diese Jahre bekannt war, weshalb diese Zahlungen keine (aus Sicht des Beschwerdeführers) neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel darstellten. Der Beschwerdeführer bestreitet dies keineswegs, führt jedoch ins Treffen, dass es für eine Wiederaufnahme von Amts wegen auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde ankäme.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus Sicht des Antragstellers zu beurteilen (VwGH 16.10.2016, Ra 2014/15/0058; zuletzt VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011 mwN). Die vom Beschwerdeführer angezogenen Erkenntnisse zur Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 30.1.2001, 99/15/0067) sind nicht einschlägig.

Der Beschwerdeführer hatte unstrittig bereits vor Ergehen der Einkommensteuerbescheide für 2017, 2018 und 2019 Kenntnis davon, dass er in diesen Veranlagungszeiträumen Rechtsvertretungskosten bezahlt hatte. Daher erfolgte die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2017 bis 2019 zu Recht.

2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

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. Die Auslegung einer Parteierklärung im Einzelfall wirft im Allgemeinen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf (VwGH 29.7.2020, Ra 2020/13/0046; 20.2.2019, Ro 2016/13/0011). Im Übrigen folgt dieses Erkenntnis in der rechtlichen Würdigung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 8. Februar 2023