



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0889-W/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 8. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 18. Dezember 2007 betreffend Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO betreffend Einkommensteuer der Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, bezog in den Jahren 1999 bis 2004 neben Einkünften aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit, solche aus der Vermietung und Verpachtung von Wohnungen der Liegenschaft Wien. Angemerkt wird, dass sich sämtliche Wohnungsnummern, von denen nachstehend die Rede sein wird, auf diese Liegenschaft beziehen.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2007, eingelangt beim Finanzamt am 15. Februar 2007, beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Wiederaufnahme der Verfahrens betreffend der Umsatz- und Einkommenssteuer, jeweils der Jahre 1999 bis 2004, unter Zugrundelegung der diesem Schreiben beigelegten Anlagen I und II/1 bis 2 dargestellten Zahlen.

Die Anlage I betreffe die Darstellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die beantragten Änderungen – darunter solche für Büromaterial und Telefonspesen - beträfen für Top 7 jene Werte, die für die bisher selbst benutzte Wohnung angefallen seien, Top 6 und Top 9 seien bisher für den Ehegatten der Bw. erklärt worden und die hier dargestellten Zahlen durch die am 16. November 2006 zu dessen Steuernummer abgeschlossenen Betriebsprüfung ausgeschieden worden.

Die Anlage II betreffe die Veränderungen bei der Umsatzsteuer. In Anlage III/1 bis 3 seien jene Posten dargestellt, die in den Jahren 1999 bis 2001 auf Grund der Eigenbenutzung von Top 7 auszuscheiden seien.

Da diese Zahlen erst mit Abschluss der Betriebsprüfung bekannt geworden seien und ansonsten nirgends geltend zu machen seien, habe die Bw. diese in Form eines Wiederaufnahmeantrages vorgebracht.

Mittels Vorhaltes vom 26. Februar 2007 forderte das Finanzamt die Bw. u. a. auf, eine genaue Aufstellung betreffend der eigenen Wohnung Top 7 sowie belegmäßige Nachweise betreffend Büromaterial und Telefon beizubringen. Außerdem gab das Finanzamt der Bw. bekannt, dass beabsichtigt sei, die Vorsteuerbeträge um den Hauseigentümeranteil zu reduzieren. Die Bw. wurde um diesbezügliche Stellungnahme ersucht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 24. April 2007 u. a. bekannt, dass die vorgelegten Berechnungen nochmals überprüft worden seien und dass keinerlei nicht zugerechnete Privatanteile vorgefunden worden seien und dass die Belege betreffend Büromaterial und Telefon nachgereicht werden würden.

Weiters führte der steuerliche Vertreter der Bw. in diesem Schreiben aus, dass die auf privater Veranlassung beruhenden Vorsteuerbeträge niemals geltend gemacht worden seien. Geltend gemacht worden seien lediglich die Vorsteuerbeträge für Betriebskosten, dies sei jedoch richtig, da auf der anderen Seite sämtliche von der Hausverwaltung einkassierten Einnahmen für Betriebskosten der Umsatzsteuer unterzogen worden seien. Aus dieser Verrechnung könne sich höchstens ein Saldo zu Ungunsten der Bw. ergeben, da sämtlich Einnahmen für Betriebskosten der Umsatzsteuer unterzogen worden seien, andererseits jedoch für Teile der Ausgaben keine Vorsteuern anfielen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde eine diesbezügliche Berichtigung jedoch nicht angestrengt.

Am 18. Mai 2007 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt Belege betreffend Büromaterial der Jahre 2000 und 2002 bis 2004 und führte diesbezüglich aus, dass die diesbezüglichen Belege betreffend der Jahre 1999 und 2001 in Verstoß geraten seien.

Weiters wurden zum letztgenannten Datum die Belege betreffend Telefon der Jahre 1999 bis 2006 dem Finanzamt übermittelt.

Mittels Bescheides vom 18. Dezember 2007 wies das Finanzamt die Anträge der Bw. vom 13. Februar 2007 auf Wiederaufnahme der Verfahrens betreffend der Umsatz- und Einkommenssteuer, jeweils der Jahre 1999 bis 2004 ab und führte diesbezüglich nach Darstellung des Sachverhaltes begründend aus, dass gemäß § 303 BAO Wiederaufnahmegründe vorlägen, wenn gemäß lit. a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, ein falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden sei, oder lit. b) Tatsachen oder Beweismittel (die vor Abschluss des Verfahrens bereits existent gewesen seien) neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht worden seien, oder lit. c) von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig gewesen sei und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden worden sei und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der für diesen Fall zutreffende Grund sei in lit. b zu suchen, dabei handle es sich um neu hervorgekommene Tatsachen die ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht worden seien. Hiezu müsse genau festgelegt werden, was unter diesen Tatsachen zu verstehen sei. Gem. dem Erkenntnis des VwGH vom 26. Juli 2000, Zl. 95/14/0094, seien Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossene Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, beispielsweise das Unterbleiben von Aufzeichnungen (Erkenntnis des VwGH vom 26. Mai 1998, Zl. 93/14/0233), oder auch die Zahlung von Aufwendungen (zB Betriebsausgaben, Sonderausgaben). Weiters gelte, dass unter Wiederaufnahmegründen nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später neu hervorkommen seien, zu verstehen seien. Das Hervorkommen sei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (siehe beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 18. September 2003, Zl. 99/15/0120, und vom 29. September 2004, Zl. 2001/13/0135).

Umstände, die bekannt seien, die aber in den das Prüfungsergebnis auswertenden Bescheiden nicht berücksichtigt worden seien, kämen daher nicht als Gründe für die Wiederaufnahme des mit diesem Bescheid abgeschlossenen Verfahrens in Betracht. Es kämen nur Tatsachen in Betracht, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten.

Grobes Verschulden liege vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu beurteilen sei. Leichte Fahrlässigkeit liege vor, wenn ein Fehler unterlaufe, den gelegentlich

auch ein sorgfältiger Mensch begehe (Erkenntnis des VwGH vom 13. September 1999, Zl. 97/09/0134).

Grobe Fahrlässigkeit werde mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handle, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht ließe (Erkenntnis des VwGH vom 12. Mai 1999, Zl. 99/01/0189). Ein Verschulden des Vertreters sei dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (Erkenntnis des VwGH vom 26. April 2000, Zl. 2000/14/0006).

Die Bw. sei seit dem 2. Juni 1997 steuerlich vertreten, die dem steuerlichen Vertreter erteilte Vollmacht habe auch die Einreichung von Abgabenerklärungen umfasst.

Die in dem Wiederaufnahmeantrag aufgezählten Telefon- und Bürokosten der Bw. erfüllten den Tatbestand, dass diese neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 (1) lit. b) BAO seien. Zu prüfen bleibe, ob diese ohne grobes Verschulden der Antragstellerin nicht geltend gemacht worden seien. Dabei sei besonders zu beachten, dass das Verhalten des Vertreters der Antragstellerin zuzurechnen sei.

Beides, Telefon und Bürokosten, müsse in einer sorgfältigen Buchhaltung, wie diese zu den Pflichten eines steuerlichen Vertreters gehörte, geführt werden und jederzeit ersichtlich sein. Dementsprechend müssten diese Kosten auch bereits in den betreffenden Jahren in der Jahresbilanz aufgeführt und damit auch in der steuerlichen Veranlagung geltend gemacht worden sein. Sei dies nicht der Fall, dann liege grobes Verschulden des Vertreters vor. Dieses müsse dem steuerlichen Vertreter und auch der Bw. zugerechnet werden.

Betreffend der Veränderungen in der Umsatzsteuer aufgrund der nunmehrigen Zurechnung bei der Bw. ließe sich Folgendes feststellen: Bislang seien die betreffenden Wohnungen beim Ehegatten der zugerechnet worden. Dieser sei der Hauptmieter der betreffenden Wohnungen und vermiete diese unter, da dieser die Aufwendungen getragen habe. Für Top 6 bestehে kein schriftlicher Unterietvertrag, tatsächlich aber sei seit März 2002 die Tochter der Bw. mit ihrer Lebensgefährtin Untermieterin, während Top 9 schriftlich an die Bw. unvermietet sei. Deren Ehegatte habe bislang die Aufwendungen für beide Wohnungen, insbesondere die Wohnung die schriftlich an die Bw. unvermietet sei, veranlagt. Die Abweisung der Aufwendungen in seinem Antrag stellten nun keine neue Tatsache, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden, zu Gunsten der Bw. dar.

Eine Tatsache sei in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheides schon vorhanden gewesen sei, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt gewesen sei. Dies sei hier nicht der Fall. Im

gegenständlichen Fall werde eine bekannte Tatsache von einem Pflichtigen auf den anderen übergewälzt, da diese nicht anerkannt worden sei. Eine andere rechtliche Würdigung stelle keine neue Tatsache Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar.

Zusätzlich sei darauf hinzuweisen, dass sämtliche Rechnungen betreffend der Wohnungen sowohl an die Bw. als auch an deren Gatten adressiert gewesen seien. Es liege in der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Bw. hiermit als Rechnungssadressatin auch Kenntnis von den Rechnungen gehabt habe. Auch aus diesem Grund läge keine neue Tatsache vor. Da nun keine Voraussetzung für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO erfüllt sei, sei der Antrag abzuweisen gewesen.

In der vom steuerlichen Vertreter der Bw. mittels Schreibens 8. Jänner 2008 gegen den Abweisungsbescheid vom 18. Dezember 2007 – soweit in diesem über die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2004 abgesprochen wurde – rechtzeitig erhobenen Berufung beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. zunächst die Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2004 unter Zugrundelegung der Zahlen des o. e. Antrages vom 13. Februar 2007 wiederaufzunehmen.

Die Abweisung gründet sich auf 2 Punkte: 1.) Telefon- und Bürokosten, 2.) Aufwendungen seien nicht neu hervorgekommen.

#### 1. Telefon- und Bürokosten:

Hinsichtlich der Telefon- und Bürokosten führte der steuerliche Vertreter der Bw. begründend aus, dass die diesbezüglichen Spesen bereits seinerzeit bei Erstellung der Steuererklärungen für den Ehegatten der Bw. in Form von Pauschalbeträgen geltend gemacht und dort im Rahmen der durchgeföhrten Betriebsprüfung auch als solche anerkannt worden seien. Im Übrigen sei die Begründung im Zusammenhang mit jener zu Punkt 2. zu sehen.

#### 2. Aufwendungen sind nicht neu hervorgekommen:

Wörtlich führte der steuerliche Vertreter der Bw. diesbezüglich aus, wie folgt:

*„Die im Wiederaufnahmeantrag geltend gemachten Werbungskosten sind nicht als solche neu hervorgekommen sondern als Werbungskosten für die steuerpflichtige Person bw. Bis dahin waren diese Werbungskosten geltend gemacht worden beim Ehegatten A, nur hat die hier stattgeföndene Betriebsprüfung einen Teil der Vermietungseinkünfte nicht als für diesen Steuerpflichtigen angefallen eingestuft, somit sind die Werbungskosten selbstverständlich bei bw als solche anzuerkennen.“*

Weiters führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass nicht nur zusätzliche Werbungskosten geltend gemacht worden seien, sondern auch die dazugehörigen Einnahmen. Die Tatsache, dass Einnahmen und Werbungskosten grundsätzlich vorhanden gewesen seien, sei völlig unstrittig, wesentlich sei jedoch die Zuordnung dieser Beträge. Die Bw. und auch deren Ehegatte seien der Ansicht gewesen, dass die Einnahmen und die Werbungskosten für die Wohnungen 6 und 9 beim Ehegatten der Bw. anzusetzen gewesen seien. Das Betriebsprüfungsverfahren habe jedoch ergeben, dass diese Beträge – sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben – richtig nicht beim Ehegatten der Bw. sondern bei der Bw. anzusetzen seien. Insoweit sei es dadurch zum Hervorkommen neuer Tatsachen, welche im Rahmen einer Wiederaufnahme beim richtigen Steuerpflichtigen – das sei die Bw. – anzusetzen seien, gekommen.

Es liege somit, nicht wie im bekämpften Bescheid vorgebracht, nur eine andere rechtliche Würdigung vor, sondern für das Steuersubjekt Bw. eine völlig neue Tatsache. Diese Tatsachen seien bisher nicht auffallend behandelt worden, sondern einem anderen Steuersubjekt zugerechnet worden. Durch die Maßnahmen der Betriebsprüfung beim Ehegatten der Bw. sei keine andere rechtliche Würdigung sondern eine andere Zurechnung erfolgt.

Außerdem habe eine tatsächliche Richtigstellung hinsichtlich der Wohnung Top 9 zu erfolgen. Diese sei bis zum Jahre 2004 untervermietet gewesen. Erst seither werde diese Wohnung selbst benutzt. Ein schriftlicher Mietvertrag zur ehemaligen Untermieterin sei nicht vorgelegen und liege auch nicht vor.

Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass im Betriebsprüfungsbericht hinsichtlich der o. e. und beim Ehegatten der Bw. betreffend der Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2004 erfolgten Betriebsprüfung zunächst eine umfangreiche Sachverhaltsdarstellung, die u. a. die Mietverhältnisse der Wohnungen Top 7, Top 5, Top 6 und Top 9 sowie die Verwandtschaftsverhältnisse umfasste, erstellt wurde.

Weiters ist anzumerken, dass die Betriebsprüfung auf Grund der o. e. Sachverhaltsdarstellung und unter Berücksichtigung aller Fakten in freier Beweiswürdigung unter Hinweis darauf, dass Vermietungen unter nahen Angehörigen mit steuerlicher Wirksamkeit nur dann anerkannt werden könnten, wenn die Bedingungen der Vermietung einem Fremdvergleich standhielten, zum Schluss kam, dass nur die Einnahmen und Werbungskosten der Top 5 steuerlich wirksam anzuerkennen seien. Am 13. November 2006 erließ das Finanzamt die den Ehegatten der Bw. betreffenden Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2004 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend.

Schlussendlich wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass in der gegen die im vorigen Absatz erwähnten Einkommensteuerbescheide vom Ehegatten der Bw. erhobenen Berufung die o. e. Feststellungen der Betriebsprüfung nicht bekämpft wurden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 303 Abs 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und ...

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten ...

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

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs 1 ist gemäß § 303 Abs 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften. Dazu zählen auch getätigte Ausgaben (zB Werbungskosten) (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 303 Tz 7 f).

Keine Wiederaufnahmegründe (keine Tatsachen) sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 303 Tz 9).

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Tatsachen, die im vorangehenden, nämlich im wiederaufzunehmenden Verfahren, den Sachverhalt bildeten, in Bezug auf Sachverhalte also, die bereits Gegenstand des vorangehenden Verfahrens waren, sind keine „Tatsachen“ im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2920).

Auch neue Erkenntnisse der rechtlichen Beurteilung in Bezug auf Sachverhaltselemente, die im Erstverfahren bekannt waren, in Bezug auf Sachverhaltselemente also, die der Beurteilung, Würdigung oder Berücksichtigung, damit dem Aufgreifen und Heranziehen ungehindert offen standen, sind nicht neu hervorgekommene „*Tatsachen*“. Dasselbe gilt für neue Gesichtspunkte, die der rechtlichen Beurteilung des unverändert gebliebenen Sachverhaltes dienen. Neue (wenn auch richtige) rechtliche Beurteilungen, die an die Stelle der früheren (verfehlten) treten und die erst später zufolge des Gewinnens einer neuen, besseren eigenen Einsicht bzw. einer neuen Rechtserkenntnis oder die etwa zufolge einer Änderung der Verwaltungspraxis, der Rechtsprechung bzw. der Ergebnisse wissenschaftlicher Auseinandersetzungen möglich geworden sind, sind keine neuen „*Tatsachen*“. Kurzum die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des geltend gemachten, offengelegt gewesenen oder sonst bekannt gewordenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO des Verfahrens beseitigen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2921).

Somit ist das Wiederaufnahmeverfahren nicht geeignet, im Veranlagungsverfahren (irrtümlich) nicht geltend gemachte Werbungskosten nach Eintritt der Rechtskraft zum Abzug zu bringen.

Indem der steuerliche Vertreter der Bw im gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag selbst ausführte, dass die in diesem geltend gemachten Werbungskosten nicht als solche, sondern als Werbungskosten für die Bw. neu hervorgekommen seien und dass diese (Werbungskosten) bis zur beim Ehegatten der Bw. erfolgten Betriebsprüfung bei diesem geltend gemacht worden seien, ist dieser Wiederaufnahmeantrag im Ergebnis auf neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, die zum Zeitpunkt der Erlassung Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2004 bereits existent und - sowohl der Bw. als auch dem Finanzamt - bekannt waren, gestützt. Solche Erkenntnisse stellen jedoch, w. o. ausgeführt, keinen Wiederaufnahmegrund (keine *Tatsachen*) dar. Solcherart vermögen sie nicht, eine Wiederaufnahme zu tragen. Das Finanzamt gab dem Wiederaufnahmeantrag daher zu Recht keine Folge.

Da es im vorliegenden Fall bereits am Vorliegen geeigneter, neu hervorgekommener *Tatsachen* fehlte, war eine Beurteilung des Verschuldensmaßes des Vertreters der Bw. an der Nichtgeltendmachung der in Rede stehenden Werbungskosten bei der Bw. entbehrlich.

Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufung, wonach eine tatsächliche Richtigstellung der Wohnung Top 9 zu erfolgen habe, gehen in Ansehung des oben Gesagten sowie in Ansehung des Umstandes, dass die beim Ehegatten der Bw. erfolgten o. e.

Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach lediglich die Einnahmen und Werbungskosten der Wohnung Top 5 steuerlich wirksam anzuerkennen seien, w. o. ausgeführt, nicht bekämpft wurden, ins Leere.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Mai 2012