

GZ. RV/0092-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Leoben betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO vom 7. November 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist seit Jahren beim FA L. mit verschiedenen veranlagungspflichtigen Einkünften steuerlich erfasst. U.a. wurden dabei bis incl. 1999 auch seine Einkünfte als Anteilsberechtigter der Agrargemeinschaft " R.L. " im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert.

Abgesehen vom Jahr 1998 war die Besteuerung dieser Einkünfte jeweils entsprechend den Angaben in den Abgabenerklärungen mit dem Normalsteuersatz gem. § 33 ESTG 1988 erfolgt. Bei der Veranlagung 1998 war bezüglich der Agrargemeinschaftsausschüttungen der Hälftesteuersatz nach § 37 Abs 1 ESTG 1988 zur Anwendung gekommen.

Sämtliche Veranlagungsbescheide bis incl. 1999 waren in Hinblick auf die Besteuerung der Agrargemeinschaftseinkünfte jeweils unangefochten geblieben und in Rechtskraft erwachsen, so etwa der Einkommensteuerbescheid für 1998 am 2. August 1999 bzw. nach einer amtswegigen Änderung gem. § 295 Abs 1 BAO neuerlich am 27. Juli 2000, jener für 1999 am 20. Juli 2000 und ebenfalls nach einer amtswegigen Änderung gem. § 295 Abs 1 BAO neuerlich am 20. August 2001.

Mit Eingabe vom 8. Oktober 2000 beantragte der (steuerlich unvertretene) Bw. die "amtswegige Aufrollung" der Einkommensteuerbescheide "1999 und früher", weil nach einer ihm zugegangenen Information der Agrargemeinschaft, auf deren ausgeschüttete Gewinnanteile der ermäßigte Steuersatz nach § 37 ESTG anzuwenden sei. Der Eingabe war

ein entsprechendes Auskunftsschreiben des FA L. vom 20. Juni 2000 an die steuerliche Vertretung der Agrargemeinschaft beigeschlossen.

Das FA L. wertete die Eingabe des Bw vom 8. Oktober 2000 als Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 Abs 1 lit b BAO, welchen es mit Bescheid vom 7. November 2000 mit der Begründung abwies, es läge lediglich eine nachträglich geänderte Rechtsansicht in der Beurteilung von Sachverhaltselementen vor, Tatsachen oder Beweismittel seien dagegen nicht neu hervorgekommen.

Gegen den Abweisungsbescheid brachte der Bw. – nunmehr durch einen befugten Rechtsvertreter- fristgerecht Berufung "wegen Wiederaufnahme der Einkommensteuer für 1999 und frühere Jahre" ein.

Er bestritt darin das Vorliegen einer im nachhinein geänderten Rechtsansicht des FA L. Vielmehr sei das FA L. bereits vor Ergehen seines EST-Veranlagungsbescheides für 1999 bei anderen Anteilsberechtigten von der bis dahin geübten Praxis der Besteuerung der bezughabenden Einkünfte mit dem Normalsteuersatz abgegangen und habe (richtigerweise) begonnen, Gewinnanteile der Agrargemeinschaft mit dem Hälftesteuersatz nach § 37 ESTG zu besteuern. In der Verweigerung der Wiederaufnahme sei eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu erblicken. Es würden dadurch nämlich in unbilliger Weise bei gleichem Sachverhalt jene Anteilsberechtigten der Agrargemeinschaft, die ihre Abgabenerklärungen vor der Änderung der Besteuerungspraxis des FA eingereicht hätten, schlechter gestellt als jene mit späteren Einreichterminen.

Mit BVE vom 1. Dezember 2000 wies das FA L. die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der EST-Bescheide für die Jahre 1994 – 1999 ab. In der Begründung führte es im wesentlichen die Argumente des Erstbescheides detaillierter aus, verwies darauf, dass der Sachverhalt der Abgabenbehörde bereits bei Ergehen der jeweiligen Einkommenssteuerbescheide dem Grunde und der Höhe nach vollständig bekannt gewesen sei und sich lediglich hinsichtlich einer Rechtsfrage (Anwendbarkeit der Progressionsermäßigung des § 37 ESTG) die Beurteilung durch das FA L. geändert habe. Zur Korrektur rechtlicher Fehlbeurteilungen der Abgabenbehörde sei das Berufungsverfahren und nicht das Verfahren zur Wiederaufnahme vorgesehen (mit Hinweisen auf einschlägige Literatur bzw. Judikatur).

In seinem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag "wegen Wiederaufnahme der Einkommensteuer für 1999 und frühere Jahre" ergänzte die Bw. seine Berufungsausführungen insoferne, als er den Ausschluss des Rechtsbehelfes der Wiederaufnahme bei Änderungen der

Rechtsprechung nach vorhergehender Fehlbeurteilung "grundsätzlich in Abrede stellt", ohne diesen Standpunkt allerdings näher zu erläutern.

Weiters vertrat er die Ansicht, eine Durchsetzung seines Begehrens "im Rahmen des Rechtsmittelzuges" wäre nur im Falle eines Antrages auf Anwendung des § 37 ESTG in seinen Abgabenerklärungen möglich gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 303 Abs 1 lit b BAO lautet: "*Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und 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.*"

Nach Abs 2 leg. cit. ist ein Antrag auf Wiederaufnahme gem. Abs 1 "*binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat*".

Gem. § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen "*unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*"

§ 303 BAO unterscheidet demnach grundsätzlich zwischen dem in den Abs 1 und 2 genannten Fall der beantragten Wiederaufnahme und der Möglichkeit der in Abs 4 geregelten amtswegigen Wiederaufnahme. Auf Erstere besteht bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Rechtsanspruch, eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist dagegen in das durch § 20 BAO vorgegebene Ermessen der Abgabenbehörde gestellt.

Beide Varianten setzen voraus, dass zumindest hinsichtlich eines der taxativ normierten Tatbilder sämtliche Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Ist dies nicht der Fall, erübrigt sich die Klärung, ob eine Wiederaufnahme auf Antrag vorzunehmen wäre oder von Amts wegen.

Der angefochtene Bescheid stützt sich auf § 303 Abs 1 lit b BAO.

Gegen das Heranziehen dieser Rechtsgrundlage hat die Bw. keinen Einwand erhoben.

Die Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit b BAO setzt neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel voraus, d.h. Änderungen im Bereich des zu beurteilenden Sachverhaltes. Dabei muß es sich um sogen. "nova reperta" handeln, also Tatsachen oder Beweismittel, die bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existent gewesen waren, von denen der Antragsteller aber damals keine Kenntnis gehabt hatte.

Wie die Erstbehörde in der BVE zutreffend feststellt, war im gegenständlichen Fall der für die Entscheidung relevante Sachverhalt im Zeitpunkt des Ergehens der Veranlagungsbescheide jeweils sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bekannt. Nach der Aktenlage sind nach der Bescheiderlassung keine für die Besteuerung der Agrargemeinschaftsausschüttungen an die Beteiligten maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen. Auch im Rechtsmittelverfahren wurden solche nicht aufgezeigt.

Das oa. Auskunftsschreibens des FA L. vom 20. Juni 2000 stellt schon allein deshalb kein geeignetes Beweismittel iS. leg. cit. dar, weil es erst nach Ergehen der bezughabenden Einkommensteuerbescheide entstanden ist. Zudem ist daraus keine Änderung auf der zu beurteilenden Sachverhaltsebene ableitbar.

Vielmehr hat die Abgabenbehörde einen dem Grunde nach gleichbleibenden Sachverhalt im Ablauf der verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträume zunächst mit dem Normalsteuersatz, in späteren Jahren jedoch mit dem Hälftesteuersatz besteuert. Darin liegt zweifelsfrei eine Änderung der rechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes bzw. einzelner Sachverhaltselemente.

Welche von beiden Rechtsmeinungen die "richtige" war, wäre ggf. im ordentlichen Rechtsmittelverfahren mittels Berufung abzuklären gewesen. Dieser Weg war dem Bw. auch in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum offen gestanden.

Beim Einkommensteuerbescheid des Jahres 1999 war das Einbringen einer Berufung einerseits noch nach der oa. Auskunftserteilung des FA L. vom 20. Juni 2000 möglich, anderseits hätte der BW den ordentlichen Rechtsmittelweg aufgrund des im Juli 2001 gem. § 295 BAO ergangenen Änderungsbescheides sogar noch nach Einbringung des verfahrensgegenständlichen Vorlageantrages beschreiten können.

Entgegen der im Vorlageantrag vertretenen Rechtsansicht waren weder das Einbringen einer Berufung noch deren Erfolgsaussichten von einem Antrag auf Besteuerung der

bezughabenden Agrargemeinschaftseinkünfte nach § 37 ESTG in den Abgabenerklärungen abhängig gewesen. § 37 Abs 1 ESTG sieht – bei Vorliegen der Voraussetzungen - eine amtswegige Anwendung vor.

Doch auch für die Veranlagungszeiträume vor 1999 bietet das angestrengte Wiederaufnahmeverfahren keine geeignete Handhabe. § 303 BAO ist tatsächlich kein Instrument zur Durchsetzung der "richtigen" rechtlichen Beurteilung in rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren. Auch insoferne kann dem Vorbringen im Vorlageantrag nicht gefolgt werden.

Der VwGH judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass eine unrichtige rechtliche Beurteilung Seitens der Behörde oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern explizit keinen Grund für eine Wiederaufnahme darstellen (vgl. zB. VwGH vom 29.9.1997 97/17/0275 – 0279 und vom 17.9.1990, 90/15/0118 bzw. die in der BVE zit Judikatur- und Literaturhinweise).

Auch der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 6.12.1990, B 783/89 darauf verwiesen, dass die Änderung der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes keine neu hervorgekommene Tatsache i. S. d. § 303 Abs 1 lit b BAO darstellt.

In dieser Entscheidung hat der VfGH allerdings festgestellt, dass eine verfassungskonforme Anwendung des § 303 BAO *in besonders gelagerten Fällen* (etwa wenn nur dadurch die doppelte Besteuerung eines Sachverhaltes zu vermeiden ist), eine Wiederaufnahme auch dann erfordern kann, wenn weder eine Vorfrage im technischen Sinn noch eine neu hervorgekommene Tatsache vorliegt sondern sich lediglich die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes durch die Behörde geändert hat.

Das Besondere an der dem VfGH zur Entscheidung vorgelegten Fallkonstellation war dabei der Umstand gewesen, dass dem Beschwerdeführer aufgrund des Verfahrensablaufes, die Vermeidung der Doppelbesteuerung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren durchzusetzen, überhaupt nie offen gestanden war. Nur deshalb hatte der VfGH die Anwendbarkeit des § 303 BAO als verfassungsrechtlich geboten erachtet.

Dass daraus kein allgemeiner, verfassungsrechtlich gewährleisteter Anspruch auf Wiederaufnahme von Abgabenbescheiden abzuleiten ist, wenn sich eine geänderte Rechtsansicht auf ältere, rechtskräftig veranlagte Zeiträume auswirkt, hat der VfGH mittlerweile bestätigt, indem er mit Beschluss vom 28. November 1994, B 99/94 die Behandlung einer Beschwerde ablehnte, in welcher der Beschwerdeführer es verabsäumt hatte, sein rechtliches Interesse im ordentlichen Rechtsweg zu verfolgen und stattdessen die Wiederaufnahme des rechtskräftig gewordenen Bescheides für einen älteren

Veranlagungszeitraum begehrte, weil dieser aufgrund einer nachträglich geänderten rechtlichen Beurteilung der Behörde, nunmehr im Widerspruch zu den Folgejahren stand.

Auch der VwGH lehnte i.d.F. im bezughabenden Verfahren die Anwendung des § 303 BAO ab. Im Erk. vom 17.12.2001, 95/14/0010 hielt er unter Hinweis auf sein Vorjudikat vom 3.12.1988, 87/15/0075 an seiner Ansicht fest, nach welcher das Institut der Wiederaufnahme nicht dazu dient, die Rechtskraft von Bescheiden zu durchbrechen, um verabsäumte Rechtsmittel nachzuholen und betonte, dass das VfGH-Erkenntnis B 783/89 nur durch das Fehlen einer Berufungsmöglichkeit zur Durchsetzung des entsprechenden rechtlichen Interesses in den betroffenen Veranlagungsverfahren begründet gewesen sei.

Die Judikatur der beiden Gerichtshöfe öffnet somit keineswegs über das Instrument der Wiederaufnahme einer allgemeinen Rechtskraftdurchbrechung den Weg, um einer "richtigen" Rechtsansicht zum Durchbruch zu verhelfen.

Dies wäre nämlich die aus dem Begehrten des Bw. resultierende generelle Konsequenz. Folgte man seiner Sichtweise, müssten – um dem "Gleichbehandlungsgebot" genüge zu tun - bei geänderten rechtlichen Beurteilungen durch die Abgabenbehörden in jedem Fall bereits rechtskräftig veranlagte Vorjahre, soweit sie noch nicht verjährt sind, im Wege der Wiederaufnahme berichtigt werden, und zwar in letzter Konsequenz wohl nicht nur bei den jeweiligen Anlassfällen sondern bei allen Abgabepflichtigen mit gleichen Besteuerungssachverhalten.

Mit der Bestimmung des § 303 BAO eine derart weitgehende Eingriffsmöglichkeit in die Rechtskraft von Bescheiden zu schaffen, lag nie in der Absicht des Gesetzgebers.

Auch die verfassungs- und konkret – gleichheitskonforme Anwendung der Norm verlangt im Lichte der zitierten Judikatur der GH öffentl. Rechts eine weite Interpretation der Wiederaufnahmetatbestände lediglich dort, wo dem Rechtssuchenden systembedingt die Verfolgung seiner rechtlichen Interessen im ordentlichen Rechtsweg von vorne herein nicht offen gestanden ist.

Im ggstl. Fall wäre es dem Bw., wie dargestellt, frei gestanden, in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum, eine Besteuerung nach § 37 ESTG im Berufungsweg zu begehrten, für 1999 sogar noch nachdem er bereits das Verfahren nach § 303 BAO angestrengt hatte.

Unter diesen Umständen bietet auch die im VfGH-Erkenntnis B 783/89 dargelegte Sichtweise zur verfassungskonformen Anwendung des § 303 BAO keine Handhabe für eine Wiederaufnahme im anhängigen Verfahren.

Ergänzend wird noch festgehalten, dass der beantragten Wiederaufnahme auch deshalb kein Erfolg beschieden sein konnte, weil der Bw. spätestens seit dem Ergehen des Einkommensteuerbescheides für 1998 im Juni 1999, in welchem seine Agrargemeinschaftseinkünfte erstmals von Amts wegen nach § 37 ESTG besteuert worden waren, veranlasst gewesen sein sollte, jenen Antrag zu stellen, den er schließlich im Oktober 2000 einbrachte. Die in § 303 Abs 2 BAO vorgesehene Antragsfrist war zu diesem Zeitpunkt somit bereits um mehr als ein Jahr abgelaufen.

Zumindest bezüglich des Einkommensteuerbescheides für 1999 wäre dieser Umstand auch bei der Beurteilung des in den Antragstatbeständen des § 303 Abs 1 BAO relevanten Parteienverschuldens von Bedeutung gewesen, ebenso wie bei einer allfälligen Ermessensentscheidung über eine amtswegige Wiederaufnahme für die Prüfung einer Verletzung von Treu und Glauben.

Da es im ggstl. Fall, wie dargestellt, bereits an den zwingenden Tatbildmerkmalen des § 303 BAO fehlte, war die Klärung eines etwaigen Parteienverschulden allerdings ebenso entbehrlich wie die Prüfung von Ermessensgründen.

Für 1998 war der beantragten Wiederaufnahme schlussendlich schon deshalb der Erfolg zu versagen, weil, wie ausgeführt, in diesem Jahr die Besteuerung der Agrargemeinschaftseinkünfte ohnehin nach § 37 ESTG erfolgt ist und beim Bw. daher keine Beschwerde vorliegt.

Graz, 19. März 2003