



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.G., vom 2. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 18. November 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) führte im Schreiben vom 12.11.2009 (beim Finanzamt eingelangt am 16.11.2009) wörtlich Folgendes aus:

"Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO..... Hiermit rege ich die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO für das Kalenderjahr 2007 an und begründe dies wie folgt:..... Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden erhöhte Werbungskosten nicht berücksichtigt, weil, siehe Beilage. Ich ersuche um Neuberechnung. Zum Nachweis lege ich bei: Bestätigung vom Arbeitgeber"

In einer weiteren Begründung gleichen Datums führt der Bw. nach der Überschrift "Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung 2007" aus, dass er zum Zeitpunkt der Einreichung der Arbeitnehmerveranlagung 200 nicht über die mögliche Berücksichtigung des Vertreterpauschales informiert gewesen sei bzw. nicht gewusst habe, dass es ein Vertreterpauschale gibt. Sein Steuerberater habe ihn bei seiner Arbeitnehmerveranlagung 2008 unterstützt und ihn über die Möglichkeit eines Vertreterpauschales informiert. Dieses habe er dann im Jahr 2008 nachträglich erhalten, da er es auf Grund seiner Tätigkeit berechtigter Weise bean-

spruchen könne.

Er ersuche aus diesen Gründen um Wiederaufnahme für 2007 zusätzlich auf Grund seiner Einkommenssituation.

In dem als Beilage zur Berufung angeschlossenen Schreiben des Arbeitgebers des Bw. vom 12.11.2009 wird bestätigt, dass der Bw. vom September 2006 bis Ende Juli 2009 als Kundenbetreuer überwiegend im Außendienst beschäftigt war. Diese Tätigkeit habe überwiegend der Anbahnung von Geschäftsabschlüssen und der Kundenbetreuung im Bereich der Personalbereitstellung gedient. Dabei würden Geschäfte mit den Kunden abgeschlossen und anschließend das geeignete Personal mit den Kunden zusammen geführt. Der Bw. sei im Jahresdurchschnitt für die Betreuung von ca. 65 Mitarbeitern (Betreuung beim Kunden bzw. Baustellen etc.) verantwortlich gewesen.

Das Finanzamt erließ am 18.11.2009 einen Bescheid, mit dem es "den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung.....betreffend Vertreterpauschale 2007" abwies. Der Bescheid wurde im Wesentlichen damit begründet, dass ein Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO innerhalb einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt habe, einzubringen sei. Der Antragsteller habe hier über die nachträglich hervorgekommene Tatsache nachweislich früher Kenntnis erlangt, weshalb der Wiederaufnahmeantrag verspätet eingebracht worden sei.

Darauf hin brachte der Bw. einen als "Berufung gegen den Bescheid vom 18.11.2009 – Antrag zur Wiederaufnahme von Arbeitnehmerveranlagung 2007" bezeichneten Schriftsatz beim Finanzamt ein in dem er wie folgt ausführte:

Im Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2008 sei das beantragte Vertreterpauschale zunächst abgelehnt worden, erst nach einer Berufung am 2.10.2009 habe das Finanzamt dieses anerkannt. Zu diesem Zeitpunkt sei ihm die Möglichkeit eines Wiederaufnahmeverfahrens noch nicht bekannt gewesen.

Auf Grund des positiven Ausganges sei er von einem Kollegen auf die Möglichkeit einer Wiederaufnahme hingewiesen worden und habe das dazu nötige Formular umgehend beim Bürgerservice des Finanzamtes abgeholt und sofort eingereicht. Die im Abweisungsbescheid angeführte Begründung der nachweislichen Kenntnis eines Wiederaufnahmeverfahrens bestehe somit nicht, weil es im vorangegangenen Verfahren um eine aktuelle Arbeitnehmerveranlagung und nicht um eine Wiederaufnahme gegangen sei. Der Antrag vom 12.11.2009 sei demnach innerhalb einer Frist von drei Monaten beim Finanzamt eingelangt.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 14.12.2009 wies das Finanzamt die besagte Berufung ("betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2007) im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Unbestritten sei, dass der Einkommensteuerbescheid 2007 am 4.03.2008 zugestellt worden und damit bekannt gegeben worden sei. Die Berufungsfrist habe daher am 7.04.2008 geendet. Innerhalb dieser Frist sei keine Berufung eingebracht worden, sodass der Bescheid in Rechtskraft erwachsen sei was heiße, dass dagegen keine rechtzeitige Berufung mehr erhoben werden könne.

Einem Antrag der Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens sei gem. § 303 Abs. 1 BAO stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel nicht oder nicht mehr zulässig sei und die in den lit. a bis c der genannten gesetzlichen Bestimmung angeführten Tatbestände verwirklicht würden (in der BVE werden diese im Einzelnen aufgezählt) und überdies die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Nach § 303 Abs. 2 BAO müsse der 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 habe, bei der Abgabenbehörde eingebracht werden, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Der Neuerungsstatbestand sei im Berufungsfall nicht verwirklicht, weil dieser voraussetze, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Tatsachen seien ausschließlich mit dem Sachverhalt zusammenhängende Umstände, Beweismittel seien Mittel, die ein streiterhebliches Beweisthema beweisen sollen. Beide müssten sich auf den Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens beziehen.

Der ins Treffen geführt Umstand, nämlich das Vertreterpauschale, sei zwar vom Finanzamt als neu hervorgekommenes Fakt anzusehen, aus Sicht des Bw. hingegen handle es sich jedoch um Tatsachen und Beweismittel, die ihm selbstverständlich schon im Zeitpunkt der Antragstellung für das Jahr 2007 bekannt gewesen seien. Diese Wiederaufnahmsgründe habe er daher bereits im rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren 2007 geltend machen können, d.h. im Wege einer rechtzeitig eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid. Es sei nach Ansicht des Finanzamtes von einem groben Verschulden des Bw. an diesem Versäumnis auszugehen, da ihm sämtliche Tatsachen und Beweismittel schon im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides bekannt gewesen seien.

In einem rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzte der Bw. im Wesentlichen wie folgt:

Zum Zeitpunkt der Arbeitnehmerveranlagung 2007 sei ihm nicht bekannt gewesen, dass er auf Grund seiner Tätigkeit Anspruch auf das Vertreterpauschale gehabt habe. Sein Steuerberater, der ihn bei der Veranlagung für 2008 unterstützt habe, hätte ihn erstmalig über die Möglichkeit des Vertreterpauschales informiert. Im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid

für 2008 sei das Vertreterpauschale abgelehnt worden und erst nach einer Berufung (Ergänzung und Klarstellung seiner Tätigkeit) am 2.10.2009 genehmigt worden. Die Möglichkeit eines Antrages auf Wiederaufnahme (WA) des Verfahrens sei ihm nicht bekannt gewesen, er habe angenommen, dass es nur die einmonatige Berufungsfrist gebe. Auf Grund des positiven Ausganges des Verfahrens betreffend die Arbeitnehmerveranlagung für 2008 habe ihm ein Kollege den Hinweis auf die Möglichkeit einer WA anhand eines speziellen Formulars gegeben. Darauf hin habe dieses Schreiben umgehend beim Bürgerservice des Finanzamtes abgeholt und sofort eingereicht (12.11.2009). Die Begründung des Ablehnungsbescheides mit der nachweislichen Kenntnis eines WA-Verfahrens bzw. das Wissen über die Vertreterpauschale bereits 2007 bestehe somit nicht. Er ersuche daher um WA des Verfahrens für 2007.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob taugliche Gründe für eine WA des Verfahrens hinsichtlich der Veranlagung zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 vorliegen

Das WA-Verfahren öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der Bescheid durch bestimmte, im Gesetz näher definierte Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert wurde.

Das Instrument der WA gehört zu den außerordentlichen Rechtsbehelfen. Es kommt nur dann zur Anwendung, wenn besondere Vorkommnisse es rechtfertigen, dass in ein bereits rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren eingegriffen wird. Welche Umstände dies sind, regelt das Gesetz in § 303 BAO abschließend. Liegen solche Voraussetzungen nicht vor, bleibt es beim Vorrang der Rechtssicherheit vor der Rechtsrichtigkeit, das heißt, es bleibt bei jener Rechtslage, die durch den betreffenden Bescheid geschaffen wurde, auch wenn diese im Einzelfall nicht dem Gesetz entsprechen sollte. Dabei darf nicht außer Acht gelassen werden, dass bis zum Eintritt einer solchen Situation verschiedenste Möglichkeiten bestanden haben, allfällige Unklarheiten, Unvollständigkeiten oder Mängel im ordentlichen Verfahren zu beseitigen (etwa durch rechtzeitige Einbringung einer Berufung).

Ausgangspunkt für die WA eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens kann nach dem Gesetz entweder ein Antrag der Partei eines Abgabenvorgangs oder eine amtswegige Maßnahme der Abgabenbehörde sein. Zwar unterscheiden sich die Voraussetzungen für die Zulässigkeit dieser Maßnahmen nicht in den grundsätzlichen Tatbeständen, sehr wohl aber in Details.

Die maßgeblichen Bestimmungen des § 303 BAO lauten:

Abs. 1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

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

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Abs. 2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist 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.

Abs. 4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.

Der in § 303 Abs. 1 lit.b) geregelte Fall wird auch als so genannter "Neuerungstatbestand" bezeichnet.

Wesentlicher Unterschied zwischen einem WA-Verfahren auf Antrag einer Partei und einem amtswegigen WA-Verfahren ist somit einerseits das Verschuldensmoment im Bereich des Neuerungstatbestandes (bei der amtswegigen WA spielt ein Verschulden am verspäteten Bekanntwerden nur im Rahmen der Ermessenserwägungen eine Rolle) bzw. die für die WA auf Antrag in Abs. 2 vorgesehene Frist von drei Monaten ab Kenntnis des WA-Grundes (die amtswegige WA ist dagegen nur durch die Verjährungsbestimmungen begrenzt). Im Übrigen sind jedoch beide Arten der WA an die gleichen Voraussetzungen geknüpft.

Eine WA nach § 303 Abs. 4 BAO (WA von Amts wegen) schließt schon begrifflich die Antragsmöglichkeit einer Partei aus. Wird ein solcher Antrag oder eine diesbezügliche Anregung eingebracht, kommt ihnen lediglich die Wirkung von unverbindlichen Anregungen zu. Ein Rechtsanspruch auf - positive oder negative - Erledigung einer solchen Anregung besteht für den Antragsteller ("Anregenden") nicht.

Andererseits ist die bloße Fehlbezeichnung eines Anbringens grundsätzlich unschädlich.

Ein Antrag bzw. eine Anregung auf amtswegige WA ist von der Behörde daher daraufhin zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine WA auf Antrag nach § 303 Abs. 1 und 2 BAO erfüllt sind. Insoweit unterliegt die Behörde auch der Entscheidungspflicht. Darüber, ob sie die Anregung einer amtswegigen WA nach § 303 Abs. 4 BAO aufgreift oder nicht, muss sie dagegen nicht bescheidmäßig absprechen.

Im anhängigen Fall hat die Erstbehörde die Eingabe des Bw. ("Anregung auf WA gem. § 3 Abs. 4 BAO – also auf Durchführung einer WA von Amts wegen) pflichtgemäß als Antrag auf WA (im Sinne des § 303 Abs. 1 und Abs. 2 BAO) behandelt und unter den oben angeführten Aspekten des § 303 Abs. 1 lit. b (Vorliegen eines Neuerungsstatbestand) und Abs. 2 BAO (Rechtzeitigkeit der Antragstellung) geprüft und darüber entschieden. Gemäß der Judikatur des VwGH ist damit auch die Entscheidungskompetenz im zweitinstanzlichen Verfahren vorgegeben (VwGH 10.12.1991, 89/14/0064 u. a.). Der UFS hatte deshalb nur die Voraussetzungen für eine beantragte Wiederaufnahme nach dem Neuerungsstatbestand zu prüfen. Überlegungen in Hinblick auf eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO sind daher nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Im WA-Verfahren ist der Antragsteller behauptungs- und beweispflichtig. Beim Neuerungsstatbestand betrifft dies das Vorliegen des WA-Grundes, das Fehlen des Verschuldens und die Rechtzeitigkeit der Antragstellung (VwGH 28.6.1988, 88/14/0113).

Im gegenständlichen Verfahren hat der Bw. im Wiederaufnahmeantrag zwar Tatsachen vorgebracht (Darlegung der Art seiner Tätigkeit – nämlich überwiegend Außendienst zur Anbahnung von Geschäftsabschlüssen und Kundenbetreuung), die bei Erlassen des Einkommensteuerbescheides für 2007 schon existiert haben, der Behörde aber nicht bekannt waren. Diese hätten wohl auch zu einem anderen Bescheidspruch geführt, wären sie vor Eintritt der Rechtskraft bekannt gewesen. Damit wurden allerdings die Voraussetzungen für eine WA noch nicht erfüllt.

Unstrittig ist, dass dem Bw. der genaue Inhalt und die Art seiner Tätigkeit (Vetreterstätigkeit überwiegend im Außendienst) bei Eintritt der Rechtskraft des am 4.03.2008 ergangenen ESt-Bescheides für 2007 bekannt waren. Zudem weist nichts darauf hin, was ihn - abgesehen von der vorgebrachten Unkenntnis über die Möglichkeit, für diese Tätigkeit pauschale Werbungskosten im Sinne des § 1 Ziffer 9 der Verordnung BGBl II 2001/382 (das so genannte Vertreterpauschale) steuerlich geltend zu machen - daran gehindert hätte, die genannten Umstände (Art und des Inhaltes seiner Tätigkeit) der Behörde zeitgerecht vor der Rechtskraft des ESt-Bescheides 2007 darzulegen und nachzuweisen und den besagten Pauschalbetrag als Werbungskosten geltend zu machen.

Dass in Bezug auf diesen Sachverhalt die dreimonatige Frist des § 303 Abs. 2 BAO bis zum 12.11.2009 zweifelsfrei abgelaufen war, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Tatsächlich hat der Bw. seinen Antrag auch gar nicht auf diese Tatsachen und Beweismittel gestützt. Vielmehr hat er sein Begehren ausschließlich mit der Unkenntnis über die Möglichkeit der Geltendmachung des Vertreterpauschales begründet. Was der Bw. als "neu hervorgekommen" vorbringt, ist aber weder eine Tatsache noch ein Beweismittel sondern lediglich die rechtliche Beurteilung von Tatsachen bzw. Beweismitteln.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs.1 lit. b) BAO sind ausschließlich Sachverhaltselemente. Dazu gehören Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 28.9.1998, 96/16/0158, 23.4.1998, 95/15/0108, 30.5.1994, 93/16/0096; 12.8.1994, 94/14/0018, 0042; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², § 303, Tz. 7, Seite 727).

Keine Tatsachen im Sinne des § 303 Abs.1 lit. b) BAO sind dagegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung veranlasst oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (VwGH vom 26.7.2000, 95/14/0094; 23.4.1998, 95/15/0108; 17.9.1990, 90/15/0118; 2.12.1985, 84/15/0217).

Von einem nachträglichen Hervorkommen von Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, kann nach der Judikatur des VwGH keine Rede sein, wenn die Partei wegen mangelnder Information über die Auswirkung einzelner Sachverhaltselemente, wegen unzutreffender rechtlicher Beurteilung des Sachverhaltes oder wegen Fehlbeurteilung der Gesetzeslage im vorangegangenen Verfahren die maßgebenden Tatsachen nicht vorgebracht hat. Die Folgen eines Rechtsirrtums können nicht durch einen Wiederaufnahmeantrag beseitigt werden (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038, mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2926 f und 11.2.1988, 86/16/0192).

Nichts anderes gilt für die Unkenntnis einer Gesetzesbestimmung, die unter den Begriff des Rechtsirrtums im weiteren Sinn fällt. Da sie keine nachträglich hervorgekommene Tatsache darstellt, ist es für das beantragte WA-Verfahren auch nicht relevant, ob dem WA-Werber die Unkenntnis subjektiv vorwerfbar ist und wann er von der Rechtslage Kenntnis erlangt hat. Die nachteiligen Folgen einer früheren, unzutreffenden Würdigung oder Wertung bzw. einer fehlerhaften, rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Das WA-Verfahren ist nicht geeignet, den Abzug von im Veranlagungsverfahren irrtümlich nicht als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben nach Eintritt der Rechtskraft zu ermöglichen. Eine Partei, die im vorangegangenen Verfahren Gelegenheit hatte, die ihr bekannten Tatsachen oder die ihr zur Verfügung stehenden Beweismittel für ihren Anspruch vorzubringen, diese Gelegenheit aber zufolge Fehlbeurteilung oder aus mangelnder Obsorge versäumte, hat

die Folgen daraus zu tragen und kann sich nicht auf diesen Wiederaufnahmegrund berufen (VwGH 21.12.1999, 99/14/029; 22.10.1980, 695/80).

Da es im Berufungsfall somit bereits am Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel fehlte, war eine Beurteilung des Verschuldensausmaßes des Berufungswerbers am verspäteten Vorbringen entbehrlich.

Der Berufung war aus den angeführten Gründen der Erfolg zu versagen.

Linz, am 1. Oktober 2010