

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr., vom 15. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 23. Februar 2004, StNr. 340/6662, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. beantragte mit Eingabe vom 1.10.2003 die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001. Der Bw. gründet seinen Antrag auf den Umstand, dass er es in Unkenntnis der Gesetzeslage verabsäumt hatte, das Berufsgruppenpauschale für Vertreter geltend zu machen und bezüglich der Veranlagung 2001 dass er hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehrere Werbungskosten nicht geltend gemacht habe.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Anträge auf Wiederaufnahme mit Bescheid vom 23. Februar 2004 abgewiesen.

Der Bw. hat am 17. März 2004 Berufung eingebracht und ist dabei ausführlich auf die Punkte des § 303a Abs. 1 lit. c und d BAO eingegangen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Berufung mit Berufsvorentscheidung vom 25. März 2004 als unbegründet abgewiesen.

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

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, 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.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtsache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der Bescheid, der die abgeschlossene Sache erledigt hat, als in seinen Grundlagen im Sachbereich durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art erschüttert anzusehen ist.

Gemäß § 1 Z. 9 der Verordnung des BMF (BGBl 1993/32) über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, ist nach Ziffer 9 für Vertreter anstelle des Werbungskostenpauschbetrages nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 ein Werbungskostenpauschale in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage (§ 2 der VO), höchstens S 30.000,00 jährlich festgelegt.

Der Arbeitnehmer muß ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muß dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Gegenständlich ist strittig, ob - wie der Bw. ausführt - die "Unwissenheit" betreffend der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen im abgeschlossenen Verfahren bezüglich Einkommensteuer 1998 bis 2001 einen Wiederaufnahmegrund in Form einer neu hervorgekommenen Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b (Neuerungstatbestand) bzw. im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellt.

Somit ist zunächst die Frage zu klären, was unter Tatsachen im Sinne des § 303 BAO zu verstehen ist:

Tatsachen iSd § 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 hätte, etwa 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, Kommentar<sup>2</sup>, § 303, Tz. 7, Seite 727).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind also dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für den eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden.

Hiebei können unter Tatsachen Geschehnisse im Seinsbereich schlechthin, also durch nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge verstanden werden, soweit sie rational feststellbar sind und dem anzuwendenden Tatbestand nach zum Sachverhalt gehören (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Seite 2.920).

Keine Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind dagegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Tatsachen, die im vorangehenden, also im wiederaufzunehmenden Verfahren, den Sachverhalt gebildet haben (VwGH 11.2.1988, 86/16/0192).

Ein Wiederaufnahmeantrag nach § 303 Abs 1 lit b BAO kann nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden, die beim Abschluß des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde (sogenannte novae causae repartae).

Nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen (sogenannte novae causae supervenientes) oder später zustandegekommene Beweismittel bilden keine taugliche Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 31.1.2002, 96/15/0222).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhalts zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Ebenso können aber nicht aufgrund mangelnder Rechtskenntnis verabsäumte Anträge im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens "nachgeholt" werden.

Nur jene Tatsachen oder Beweismittel, die beim Abschluss des Verfahrens bereits vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde, die im Verfahren daher nicht berücksichtigt worden sind (novae causae repartae) können zu einer Wiederaufnahme führen (VwGH v. 23.9.1997, 93/14/0065, VwGH v. 20.11.1997, 96/15/0221).

Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, also Sachverhalts-elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die

Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (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 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 (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038, mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2926 f).

Als Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO können nur Umstände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften etc angesehen werden. Auch ein mit den Worten "innere Tatsache" umschriebener "Rechtsirrtum" führt nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens, da die Folgen eines Rechtsirrtums nicht durch einen Wiederaufnahmsantrag beseitigt werden können (VwGH 11.2.1988, 86/16/0192). Ebensowenig der Umstand der Unkenntnis einer Gesetzesbestimmung.

Es ist daher auch nicht relevant, wann der Berufungswerber von der Rechtslage Kenntnis erlangt habe und ob ihn an der Unkenntnis ein oder kein "grobes" Verschulden trifft.

Da es somit bereits an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (keine neu hervorgekommene Tatsachen) fehlt, ist die Frage des Ausmaßes des Verschuldens des Berufungswerbers an seiner Rechtsunkenntnis nicht relevant. 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 Wiederaufnahmsgrund berufen (VwGH 21.12.1999, 99/14/0293, 22.10.1980, 695/80).

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 oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, stellen keine Tatsachen dar. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Ebenso stellt die Änderung der Beurteilung eines Sachverhaltes durch den Verwaltungsgerichtshof keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar.

Die Wiederaufnahme auf Antrag ist nicht geeignet, im Veranlagungsverfahren irrtümlich nicht geltend gemachte Betriebsausgaben nach Eintritt der Rechtskraft zum Abzug zu beantragen (UFS 16.6.2004, RV/3433-W/02).

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Fall, so ergibt sich Folgendes:

Der "Umstand", dass der Bw. erst nach Abschluss der berufungsgegenständlichen Verfahren von der Möglichkeit Kenntnis erlangt hat, dass er pauschalierte Werbungskosten auf der Basis der zit. Verordnung hätte geltend machen können, ist nur eine neue Erkenntnis in Bezug auf die rechtliche Durchsetzbarkeit eines bereits der Abgabenbehörde offengelegten und somit bekannten Sachverhaltes.

Wesentlich ist dabei, dass der dem abgeschlossenen Verfahren zugrundeliegende Sachverhalt nicht durch ein neu hervorgekommenes Sachverhaltselement abgeändert worden ist.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, wobei es gleichgültig ist, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorgehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen worden sind, sind keine Tatsachen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 19.5.1993, 91/13/0224).

Wie ausgeführt, sind also keine Tatsachen neu hervorgekommen. Daher ist kein Wiederaufnahmegrund gegeben. Aus diesem Grunde erübrigen sich Ausführungen zur Frage, ob die Unkenntnis der zit. Verordnung ein grobes Verschulden im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellt.

Da somit schon die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme nicht vorliegen, ist eine Ermessensentscheidung ausgeschlossen.

Salzburg, am 1. März 2005