



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. KS, vertreten durch Wölflingseder und Partner GmbH & Co KG, 4040 Linz, Johann Wilhelm Klein Straße 18, vom 23. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19. Februar 2010 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2003 bis 2007 gemäß § 303 Abs 1 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007

Die Berufungswerberin (Bw.) stellte am 18.01.2010 (über ihre damalige steuerliche Vertretung) unter anderem einen „Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2003 – 2007“. Dieses Begehren wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

„.....Wir beantragen die Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages, da für die Tochter L (geboren am 22331111) Familienbeihilfe bezogen wurde..

Frau S hat uns von ihrer Tochter erst jetzt bei der Besprechung des Steuerbescheides 2008 in Kenntnis gesetzt.

Unserer Klientin war nicht bewußt, dass sie den Alleinerzieherabsetzbetrag beantragen kann, da sie mit ihrer Tochter alleine lebt und dieser auch zur Auszahlung gelangt, wenn keine Einkommensteuer anfällt..... "

Abweisungsbescheid des Finanzamtes vom 19.02.2010

Mit Bescheid vom 19.02.2010 wies das Finanzamt den „Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (1) BAO betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007“ ab.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass einem Antrag einer Partei auf Verfahrenswiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) unter anderem dann stattzugeben sei, wenn 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 (im Folgenden kurz: WA) eines rechtskräftig erledigten Verfahrens eröffne die Möglichkeit, bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen in einer neuerlichen Entscheidung Rechnung zu tragen.

Tatsachen im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Keine Tatsachen seien hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse auf eine Änderung der Rechtsprechung oder eine vorhergehende Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage zurückzuführen seien (Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.9.1990, ZI. 90/15/0118 und vom 19.11.1998, ZI. 96/15/0148).

Das Rechtsinstitut der WA diene keinesfalls dazu, bloß vergessene oder aus Rechtsunkenntnis oder ähnlichen Gründen versäumte Anträge auf diese Weise nachzuholen. Der Antrag auf WA der Verfahren für die Jahre 2003 bis 2007 sei damit begründet worden, dass die Bw. ihre steuerliche Vertretung von ihrer Tochter erst bei der Besprechung des Steuerbescheides 2008 in Kenntnis gesetzt habe. Ihr sei nicht bewusst gewesen, dass sie den Allein-erzieherabsetzbetrag (AEAB) beantragen habe können, weil sie mit ihrer Tochter alleine lebe und dieser auch zur Auszahlung komme, wenn keine Einkommensteuer anfalle.

Die rückwirkende Geltendmachung des AEAB im Jänner 2010 biete daher keinen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO, sodass der Antrag abzuweisen sei.

Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 19.02.2010

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist brachte die Bw. Berufung gegen den besagten Abweisungsbescheid vom 19.02.2010 ein (Berufungsschrift vom 23.04.2010, beim Finanzamt eingelangt am 27.04.2010) und begründete diese zusammen gefasst wie folgt:

Die Berufung sei vom Finanzamt, mit der Begründung des Fehlens neuer Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 BAO abgewiesen worden. Der von der Bw. eingebrachte Wiederaufnahmeantrag enthalte keine näheren Ausführungen, ob eine WA des Verfahrens auf Antrag iSd § 303 Abs. 1

BAO oder eine amtswegige WA iSd [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erfolgen solle.

Die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolge lediglich mit dem Hinweis auf das Fehlen eines Grundes für eine beantragte WA. Ausführungen, warum nicht eine amtswegige WA durchgeführt werde, würden hingegen fehlen. Es werde ersucht, den eingebrachten Antrag als Anregung einer amtswegigen WA iSd § 303 Abs. 4 BAO zu würdigen.

Bei der im Berufungsfall gegebenen Nichtbeachtung des AEAB im Rahmen der Steuererklärung handle es sich um einen Grund für eine amtswegige WA wegen des Hervorkommens neuer Tatsachen. Die in der Bescheidbegründung für die Abweisung angeführten Gründe – neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung, Änderung der Rechtsprechung oder eine Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage – würden im Berufungsfall nicht vorliegen.

Für die Verfahrenswiederaufnahme sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) maßgeblich, ob im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass die Abgabenbehörde bei richtiger rechtlicher Subsumption bereits in diesem Verfahren zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Wenn der Behörde der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabenschuld bekannt gewesen wäre, hätte der AEAB in den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2007 berücksichtigt werden müssen. Bei der rechtlichen Würdigung der amtswegigen WA sei zu berücksichtigen, dass der Ansatz des AEAB wegen der Einkommenssituation der Bw. eine wesentliche Änderung sei. Auf Grund des niedrigen Einkommens der Bw. sei in den Jahren 2003 bis 2008 keine Einkommensteuer angefallen. Der AEAB betrage in diesen Jahren zwischen rund 15% und rund 24% des jeweiligen, in den Einkommensteuerbescheiden festgestellten, Einkommens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitgegenstand

Strittig ist im Berufungsfall die Rechtmäßigkeit der Abweisung eines Antrages auf WA des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend die Einkommensteuer (ESt.) für die Jahre 2003 bis 2007. Das Finanzamt wertete den von der Bw. gestellten Antrag vom 18.01.2010 als einen solchen auf Durchführung der WA des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO iVm Abs. 2 (beantragte WA) dieser gesetzlichen Bestimmung. Wegen Fehlens eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes gem. § 303 Abs. 1 lit b BAO (Neuerungstatbestand) wies das Finanzamt den besagten Antrag ab.

Die Bw. bestritt in ihrer Berufung das Fehlen eines tauglichen Grundes für eine beantragte WA des Verfahrens nicht. Sie argumentiert jedoch, dass der besagte Antrag vom Finanzamt (auch) als „Anregung“ zur Durchführung einer WA gem. § 303 Abs. 4 (amtswegige WA)

gewertet hätte werden müssen. Im bekämpften Bescheid hätte daher das Finanzamt auch über diese „Anregung“ der amtswegigen WA absprechen müssen.

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Unstrittig ist, dass die Bw. im gesamten Streitzeitraum (2003 bis 2007) für ihre Tochter LS Familienbeihilfe bezogen hat und dass sie in diesem Zeitraum weder in einer Gemeinschaft mit ihrem ehemaligen bzw. geschiedenen Gatten (Scheidung im Jänner 2007), noch in einer Partnerschaft gelebt hat. Damit wären die Voraussetzungen für die Zuerkennung des AEAB gem. § 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 im angeführten Zeitraum vorgelegen gewesen.

Die steuerliche Vertretung der Bw. begründete den Antrag „auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2003 – 2007“ vom 18.01.2010 damit, dass sie erst „jetzt“ (im Dezember 2010) von der Bw. erfahren habe, dass diese für eine Tochter Familienbeihilfe bezogen habe. Der Bw. sei nicht bewusst gewesen, dass sie den AEAB beantragen hätte können, weil sie mit ihrer Tochter allein lebe und dieser Absetzbetrag auch ausbezahlt werde, wenn keine Einkommensteuer anfalle.

Rechtliche Grundlage und rechtliche Würdigung

Das Wiederaufnahmeverfahren 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 von Urkunden..... oder

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

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war

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 WA von Amts wegen 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 eingebracht, kommt ihm lediglich die Wirkung von unverbindlichen Anregungen zu. Ein Rechtsanspruch auf - positive oder negative - Erledigung einer solchen Anregung besteht für den Antragsteller ("Anregenden") nicht. Auf die Durchführung einer amtswegigen WA besteht nämlich nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kein subjektives öffentliches Recht (siehe VwGH 2004/13/0036 und 97/13/0176). Bezüglich eines derartigen „Antrages“ des Abgabepflichtigen besteht daher auch keine Entscheidungspflicht der Behörde (UFS RD/0005-L/10 und RV/0296-F/06, bestätigt durch VwGH 2004/13/0036).

Im Hinblick auf diese Rechtslage konnte das Finanzamt den gegenständlichen „Antrag auf Wiederaufnahme der ESt.-Bescheide.....“ Vom 18.01.2010 nur als Antrag auf WA des Verfahrens iSd § 303 Abs. 1 BAO (WA auf Antrag der Partei) werten. Das Finanzamt hat daher im angefochtenen Bescheid zu Recht nicht über die – nach Ansicht der Bw. – angeregte WA des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO abgesprochen.

Im vorliegenden Berufungsfall hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Eingabe des Bw. („Antrag auf WA der ESt.-Bescheide...“) entsprechend der dargestellten Rechtslage pflichtgemäß als **Antrag** auf WA (im Sinne des § 303 Abs. 1 und Abs. 2 BAO) behandelt. Sie hat diesen Antrag unter den oben angeführten Aspekten des § 303 Abs. 1 lit. b (Vorliegen eines Neuerungsstatbestand) und Abs. 2 BAO (Rechtzeitigkeit der Antragstellung) geprüft und darüber (abweislich) entschieden. Gemäß der Judikatur des VwGH ist damit auch die Entscheidungskompetenz im zweitinstanzlichen Verfahren vorgegeben (VwGH 10.12.1991, 89/14/0064 u. a.).

Im WA-Verfahren (auf Antrag) 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 die Bw. im Wiederaufnahmeantrag Tatsachen vorgebracht (Bezug der Familienbeihilfe für ihre Tochter und Nichtvorliegen einer Gemeinschaft mit einem [Ehe-] Partner) und somit Vorliegen der Voraussetzungen für die Zuerkennung des AEAB) die bei Erlassen der ESt.-Bescheide für 2003 bis 2007 schon existiert haben, der Behörde aber nicht bekannt waren. Diese hätten auch zu einem anderen Bescheidspruch geführt (Zuerkennung des AEAB), wären sie vor Eintritt der Rechtskraft bekannt gewesen. Damit wurden allerdings die Voraussetzungen für eine WA noch nicht erfüllt.

Es bedarf keiner näheren Erläuterung und wird auch in der Berufung nicht bestritten ist, dass der Bw. die für den Anspruch auf den AEAB begründenden Tatsachen (Bezug der Familienbeihilfe für die Tochter und Nichtvorliegen einer Gemeinschaft mit einem [Ehe-] Partner) bei Eintritt der Rechtskraft der ESt.-Bescheide für 2003 bis 2007 bekannt waren. Zudem weist nichts darauf hin, was sie daran gehindert hätte, die genannten Umstände der Behörde zeitgerecht vor der Rechtskraft der besagten ESt.-Bescheide darzulegen und den AEAB für die genannten Jahre geltend zu machen.

Dass in Bezug auf diesen Sachverhalt die dreimonatige Frist des [§ 303 Abs. 2 BAO](#) bis zum 18.11.2010 zweifelsfrei abgelaufen war, bedarf ebenfalls keiner weiteren Erörterung.

Tatsächlich hat die steuerliche Vertretung der Bw. den besagten Antrag auch gar nicht auf diese Tatsachen und Beweismittel gestützt. Vielmehr wurde dieses Begehren ausschließlich auf die Unkenntnis der steuerlichen Vertretung über das Vorliegen der für den AEAB an-

spruchsbegründenden Umstände und auf die Rechtskenntnis der Bw. gestützt. Die Bw. wurde – laut Angaben im besagten Antrag - anlässlich der Durchsicht des ESt.-Bescheides für 2008 durch ihren steuerlichen Vertreter auf ihren Anspruch auf den AEAB auch für die Vorjahre aufmerksam gemacht. Was die Bw. hier 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** (Hervorhebung durch die Rechtsmittelbehörde) eigenständig gewonnen werden (VwGH vom 27.01.2011, 2007/15/0262; 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 WA des Verfahrens beseitigen. Das WA-Verfahren ist daher nicht geeignet, den Abzug von im Veranlagungsverfahren irrtümlich nicht als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben oder von nicht geltend gemachten Absetzbeträgen nach Eintritt der Rechtskraft zu ermöglichen. Eine Partei, die im vorangegangenen Verfahren Gelegenheit hatte, die ihr bekannten Tatsachen oder die ihr zur Verfügung stehen-

den 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 (siehe UFS RV/0124-L/10).

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

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

Linz, am 17. Juli 2012