

GZ. RV/0093-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Dr. Michael Augustin, Mag. Peter Haslinger 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.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein

Gem. § 292 BAO steht auch der Amtspartei ( § 276 Abs 7 BAO) das Recht zu, binnen 6 Wochen ab Zustellung/Kenntnisnahme dieser Entscheidung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. ist seit Jahren beim FA L. mit veranlagungspflichtigen Einkünften steuerlich erfasst. U.a. wurden dabei bis incl. 1999 auch ihre Einkünfte als Anteilsberechtigte der Agrargemeinschaft " R.L." im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert, und zwar, entsprechend den Angaben in den Abgabenerklärungen, jeweils mit dem Normalsteuersatz gem. § 33 ESTG 1988.

Sämtliche Veranlagungsbescheide bis incl. 1999 waren unangefochten geblieben und in Rechtskraft erwachsen.

Mit Eingabe vom 8. Oktober 2000 beantragte die (steuerlich unvertretene) BW die "amtswegige Aufrollung" der Einkommensteuerbescheide "1999 und früher", weil nach einer ihr 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 der 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 die BW – nunmehr durch einen befugten Rechtsvertreter- fristgerecht Berufung "wegen Wiederaufnahme der Einkommensteuer für 1999 und frühere Jahre" ein.

Sie bestritt darin das Vorliegen einer im nachhinein geänderten Rechtsansicht des FA L. Vielmehr sei das FA L. bereits vor Ergehen ihres 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 1995 – 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 ihrem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag "wegen Wiederaufnahme der Einkommensteuer für 1999 und frühere Jahre" ergänzte die BW ihre Berufungsausführungen insoferne, als sie 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 sie die Ansicht, eine Durchsetzung ihres Begehrens "im Rahmen des Rechtsmittelzuges" wäre nur im Falle eines Antrages auf Anwendung des § 37 ESTG in ihren Abgabenerklärungen möglich gewesen.

Anzumerken ist, dass es sich bei der Bw um die Gattin jenes Bw handelt, dessen gleichgelagertes Rechtsmittel vom UFS Graz mit selbem Datum zur Gz RV/0092-G02 entschieden wurde. Die den bezughabenden Einkommensteuerbescheiden zugrundeliegenden Abgabenerklärungen wurden nach dem Schriftbild der Eintragungen offensichtlich vom Gatten erstellt/ausgefüllt und von der Bw lediglich unterfertigt.

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

§ 303 Abs 1lit b BAO lautet: "*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 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 sogenannte "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 der BW auch in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum offen gestanden.

Festzuhalten ist, dass entgegen der im Vorlageantrag vertretenen Rechtsansicht, weder das Einbringen einer Berufung noch deren Erfolgsaussichten von einem Antrag auf Besteuerung der bezughabenden Agrargemeinschaftseinkünfte nach § 37 ESTG in den Abgabenerklärungen abhängig gewesen war. § 37 Abs 1 ESTG sieht – bei Vorliegen der Voraussetzungen - eine amtswegige Anwendung vor.

§ 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 29.9.1997 97/17/0275 – 0279 und 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 vorgelegenen 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 Begehr von der BW resultierende generelle Konsequenz. Folgte man ihrer 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 der BW, wie dargestellt, frei gestanden, in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum eine Besteuerung nach § 37 ESTG im Berufungsweg zu begehrten. Sie hat dies allerdings verabsäumt. 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 19. März 2003