



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 7

GZ. RV/0757-W/11,
miterledigt RV/2866-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 17. November 2010 des Bw., geb. XX.XX.19XX, A_whft., vertreten durch Dr. Roland Pfleger, Steuerberater, 1060 Wien, Mariahilfer Straße 27/16 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 14. September 2010 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec nach der am 14. Dezember 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide über die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2005 bis 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) ist Polizeibeamter und erzielte in den Kalenderjahre 2005 bis 2008 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Er beantragte für diese Jahre die Durchführung von Arbeitnehmerveranlagungen gemäß § 41 Abs. 2 EStG. In den Abgabenerklärungen machte er vor allem Werbungskosten wegen Familienheimfahrten geltend, die vom Finanzamt für die Jahre 2005 bis 2007 nur zum Teil berücksichtigt wurden. Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 2.05.2006 wurde – unter Verwendung der im automatisierten Abgabungsverfahren typischen Begründungscodes – ausgeführt, dass Werbungskosten für Familienheimfahrten, nur insoweit abzugsfähig seien,

als die Fahrtkosten das höchstzulässige Pendlerpauschale (€ 2.421) nicht übersteigen. Sind die Aufwendungen höher, so sei der übersteigende Teil den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 EStG zuzurechnen. Aus dem in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheid 2005 ist deutlich erkennbar, dass von den beantragten Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 2.322 nur der Betrag von € 807 in Abzug gebracht wurde.

In ähnlicher Weise ergingen der Einkommensteuerbescheide 2006 vom 13.2.2007 (Kürzung der Werbungskosten wegen Familienheimfahrten von den beantragten € 619 auf € 222) und der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4.3.2008 (Kürzung von € 1.228 auf € 444). Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12. 2. 2009 wurde hinsichtlich der beantragten Werbungskosten erklärungsgemäß erlassen. Das in diesem Jahr beantragte Pauschale gemäß § 34 Abs. 8 EStG zur Berücksichtigung der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der beiden Kinder (B_X/XXXX geb. und D_X/XXXX geb.) wurde zu Hälfte angesetzt, entsprechend der zwischen den beiden berufstätigen Ehegatten geteilten Unterhaltsverpflichtung. Alle diese Einkommensteuerbescheide erwuchsen in formelle Rechtskraft.

Mit Anbringen vom 18.05.2010, eingebracht am 25.05.2010 beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2005 bis 2008. Darin bringt er Folgendes vor:

„Erst auf Grund einer Rücksprache mit meinem Steuerberater am 23.04.2010 konnte ich erkennen, dass für mich Werbungskosten und außergewöhnliche Belastung für auswärtige Berufsausbildung der Kinder beansprucht werden kann, die in den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2008 nicht berücksichtigt sind.

Darin liegt der Wiederaufnahmegrund, von dessen Vorliegen ich somit am 23.04.2010 erstmals Kenntnis erlangt habe. An der Nichtgeltendmachung der nunmehr beantragten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG trage ich kein Verschulden, da bei den laufenden Prüfungen des Finanzamtes im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen jeweils widersprüchliche Rechtsauslegungen angewandt wurden. Als Beilage wird eine Aufstellung der entsprechenden Kosten für das jeweilige Veranlagungsjahr 2005 bis 2008 angeschlossen.“

Das Finanzamt gab mit Bescheid vom 14.09.2010 diesem Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO keine Folge, weil der darin geltend gemachte Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel nicht vorliege. Die angeführte widersprüchliche Rechtsauslegung bei den Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2005 bis 2008 sei kein „neu hervorgekommener Sachverhalt“ im Sinne des § 303 BAO. Auch eine Bescheidänderung gemäß § 299 BAO sei nur bis zum Ablauf einer Jahres nach Zustellung der Bescheide zulässig und kommt im gegenständlichen Fall daher nicht mehr in Betracht.

Der Bw. erhob durch seinen steuerlichen Vertreter gegen diesen abweisenden Bescheid mit Schriftsatz vom 17.11.2010 form und fristgerecht Berufung. Ergänzend brachte er vor, dass er die im Veranlagungsverfahren beigebrachten Unterlagen mit dem zuständigen Beamten im Finanzamt besprochen habe und trotzdem seien in den einzelnen Jahren „verschiedene Begründungen“ (gemeint Abzugsposten) nicht anerkannt worden. Diese Tatsache widerspreche der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und werde bei jeder Betriebsprüfung als Wiederaufnahmegrund gewertet.

Der Bw. habe sich auf die Richtigkeit der Veranlagung verlassen, zumal er ständig in Kontakt mit den Mitarbeitern des Finanzamtes gestanden sei. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen, seien auch für den Steuerpflichtigen günstige Tatsachen zwingend von Amtswegen anzusetzen. Dass hier Tatsachen nicht anerkannt wurden, sei für den Bw. erst nach dem Gespräch mit seinem nunmehrigen steuerlichen Vertreter am 23.4.2010 offensichtlich geworden. Es werde daher beantragt, der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO stattzugeben und die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 entsprechend den angeschlossenen Unterlagen abzuändern.

Vom Finanzamt erging mit folgender Begründung die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 21.01.2011:

„Als Wiederaufnahmegrund führen Sie an, dass in den einzelnen Veranlagungsjahren verschiedene Bescheidbegründungen ergangen seien und diese Tatsache widerspreche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, was in jedem amtswegigen Betriebsprüfungsverfahren zu einem Wiederaufnahmegrund führen würde. Außerdem habe man sich auf die Richtigkeit der Veranlagung verlassen. Die Nichtanerkennung von Tatsachen sei erst im Gespräch mit der steuerlichen Vertretung offenbar geworden. Aus diesen Gründen werde die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2005-2008 beantragt.

Dazu ist seitens des Finanzamtes festzustellen, dass Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände sind, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Als neu hervorgekommene Tatsachen oder neu hervorgekommenes Beweismittel gelten nur solche, die beim Abschluss des Verfahrens bereits vorhanden waren und deren Verwertung erst nachträglich möglich wurde.

Gegenständlich wurde weder im Wege des Wiederaufnahmeantrages, noch im Wege der Berufung ein dem Finanzamt nicht bekannter, nunmehr neu hervorgekommener Sachverhalt aufgezeigt. Der Berufungswerber beantragte in den Jahren 2005 bis 2008 die Anerkennung von Werbungskosten und die Anerkennung der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung seiner Kinder. Die hierfür zugrunde liegenden Umstände bzw. Tatsachen wurden dem Finanzamt bereits im Zuge des Veranlagungsverfahrens des betreffenden Jahres vollständig offengelegt, sind daher bereits bekannt und wurden - wenn auch unterschiedlich - rechtlich gewürdigt. Dies führte zu abweichenden Bescheidbegründungen.

Die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen und deren Begründung stellt aber keinen Wiederaufnahmegrund und damit keine neu hervorgekommene Tatsache iS des § 303 BAO dar, weshalb eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht erfolgen kann. Im vorliegenden Fall war der Abgabenbehörde der gesamte entscheidungsrelevante Sachverhalt bekannt und es hat sich die Sachlage seit Erlassung der abschließenden Bescheide nicht geändert. Mangels neuer entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente war somit spruchgemäß zu entscheiden. Ebenso kann auch in einem Betriebsprüfungsverfahren nur das Hervorkommen von neuen Umständen bei richtiger Rechtsanwendung zu einer Wiederaufnahme der Sachbescheide führe.“

Der Bw. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (Eingabe vom 23.3.2011). Er ersuche die Antragsveranlagung einer abgabenbehördlichen Prüfung zu unterziehen und werde – um die genauere Prüfung seines Falles zu ermöglichen – auf Wunsch selbstverständlichen auch gerne alle Unterlagen zur Verfügung stellen.

In der am 14. Dezember 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. hierzu ausgeführt:

„Ich bin der überzeugten Rechtsauffassung, dass ein Anspruch auf Wiederaufnahme der Verfahren besteht, weil die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 rechtswidrig sind. Es wurden weniger Werbungskosten berücksichtigt als mir gesetzmäßig zugestanden wären. Auf Grund der eindeutigen Rechtswidrigkeit dieser Bescheide habe ich auch einen Rechtsanspruch auf Änderung der Bescheide im Rahmen einer Wiederaufnahme. Die rechtswidrigen Einkommensteuerbescheide haben auch negative Folgewirkung auf den Anspruch auf Studienbeihilfe für meine Kinder gehabt. Ich ersuche daher meinem Berufungsbegehren stattzugeben. Eine konkrete entscheidungsrelevante Tatsache, ein Geschehen oder ein Umstand also, der schon im Veranlagungszeitraum vorgelegen ist, aber erst nachträglich der Abgabenbehörde zu Kenntnis gelangte, kann ich nicht anführen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von in Rechtskraft erwachsener Bescheide ist sowohl auf Antrag der Partei als auch von Amts wegen möglich:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist u.a. 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.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, zu stellen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter der Voraussetzung zulässig, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, 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.

Auf eine im Verwaltungsverfahren angeregte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein subjektives öffentliches Recht (vgl. VwGH 31.3.2004, 2004/13/0036). Auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen kann nur erfolgen, wenn ein Wiederaufnahmegrund – hier die erklärten neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel – vorliegt.

Unbestritten ist, dass die oben näher bezeichneten Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 in Rechtskraft erwachsen. Auch rechtswidrige Bescheide – zum Vorteil wie zum Nachteil des Bescheidadressaten – sind rechtswirksam, soweit sie nicht wegen gravierender Rechsmängel absolut nichtig sind. Eine solche schwerwiegende Rechtsverletzung, die nicht mehr vom Fehlerkalkül erfasst ist (z.B. Bescheiderlassung durch einen absolut unzuständigen Organwalter), wurde vom Bw. nicht behauptet und liegt bei Werbungskosten, die in zu geringer Höhe angesetzt wurden, keinesfalls vor.

Wie schon ausgeführt, erfordert dass eine Wiederaufnahmen des Verfahrens sowohl auf Antrag der Partei (§ 303 Abs. 1 BAO) als auch von Amts wegen (§ 303 Abs. 4 BAO) nach dem Gesetz das nachträgliche Hervorkommen von (bei Bescheiderlassung bereits bestehender) Tatsachen oder Beweismittel. Tatsachen sind Sachverhaltselemente (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 303 Tz 7: "tatsächliche Umstände". Als Beweismittel können z.B. Urkunden und Aufzeichnungen in Betracht kommen, zu entscheidungserheblichen Tatsachen, die mangels Nachweis bislang nicht anerkannt wurden (Ritz, aaO, § 303 Tz 11).

Der Bw. jedoch bezieht sich in seinen Eingaben nicht auf Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO sondern auf seinen Kenntnistand über Gesetzesvorschriften: In der Berufung brachte der Bw. vor, er habe erst nach Zustellung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 auf Grund einer Rücksprache mit seinem Steuerberater von der Rechtswidrigkeit dieser Bescheide Kenntnis erlangt. Der Bw. betont dabei ausdrücklich, dass er sämtliche Umstände dem Finanzamt offengelegt habe und trotzdem unrichtige und eine widersprüchliche Rechtsauffassung aufweisende Veranlagungsbescheide ergangen sind.

Der Bw. bestätigt in der mündlichen Verhandlung, dass er keine entscheidungserhebliche Tatsache und kein entscheidungserhebliches Beweismittel, das nun nachträglich

hervorgekommen sei, anführen könne. Er meine, allein auf Grund der für ihn erheblich nachteiligen Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide, sei diese im Wege einer Wiederaufnahme der Verfahren abzuändern.

Im Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0209, stellte der VwGH fest:

"Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 96/13/0185). Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2000, 95/14/0094). Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind.

Die Beseitigung der Folgen einer Unterlassung der Geltendmachung von Betriebsausgaben, sei es auf Grund Unkenntnis gesetzlicher Vorschriften oder auf Grund unzutreffender rechtlicher Würdigung, durch die Beschwerdeführerin kann nicht durch die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen. Das Wiederaufnahmeverfahren hat nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren, sondern soll die Möglichkeit bieten, der Behörde bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Die Auffassung der belangten Behörde, die Wiederaufnahme nach § 303 BAO diene nicht dazu, fehlende formale Tatbestandselemente nachträglich zu erfüllen, ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen."

Soweit sich der Bw in seinen Vorbringen auf Bestimmungen aus den Steuerrichtlinien bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass in Richtlinien oder sonstigen Erlässen geäußerten Rechtsansichten des BMF mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine rechtliche Verbindlichkeit zukommt. Es ist auch dem zweiten Absatz der Einleitung zu den Lohnsteuerrichtlinien 2002 zu entnehmen, dass über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden können. Zudem kommen Verwaltungsanweisungen im unabhängigen Abgabenrechtsmittelverfahren keine Normwirkung zu.

Auch liegt kein Fall von Treu und Glauben vor, da der Bw. vom Bescheid erlassenden FA nicht zu einer bestimmten Vorgehensweise veranlasst wurde (vgl. Ritz, aaO, § 114 Tz 6). Der Bw. hätte bei Durchsicht der Einkommensteuerbescheide einfach und für jeden erkennbar feststellen können, dass die beantragten Werbungskosten nicht in voller Höhe gewährt wurden und auf Grund dessen fristgerecht das ordentliche Rechtsmittel der Berufung ergreifen können.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Dezember 2011