



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GesmbH, 1060 Wien, vom 26. September 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20 vom 6. August 2002 betreffend Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 7.4.1998, 18.3.1999, 7.4.2000, 28.6.2001 und 15.3.2002 wurden die Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 abgeschlossen. Diese Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Zweitanträgen vom 9.7.2002 zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1997 bis 2001 begehrte der Bw Wiederaufnahmen des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2001 und beantragte die nachträgliche Berücksichtigung eines Unterhaltsabsetzbetrages für zwei (1997) bzw drei (ab 1998) Kinder.

Mit Bescheiden vom 6.8.2002 wurden die Anträge abgewiesen und in den Begründungen wie folgt ausgeführt:

"... Mit Wiederaufnahmeantrag vom 9. Juli 2002 machten Sie zusätzliche

Absetzbeträge/Freibeträge im Sinne des ...EStG 1988 geltend

Die Wiederaufnahme eines Verfahrens ist nur aus einem der taxativ im § 303 BAO angeführten Gründen möglich. ... Lit a und c kommen bei gegebenem Sachverhalt nicht in Betracht. Zu prüfen ist lediglich, ob der Umstand, dass Freibeträge/Absetzbeträge nicht geltend gemacht worden sind, einen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO darstellt.

Neue Erkenntnisse (sowohl seitens der Behörde als auch seitens des Steuerpflichtigen) in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob diese späteren Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder die Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage (sowohl seitens der Behörde als auch seitens des Steuerpflichtigen) eigenständig gewonnen werden, sind nicht Tatsachen im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO (vgl zB die Erkenntnisse des VwGH vom 20. März 1974, ZI 1761/72, vom 14. November 1974, ZI 1179/74, vom 16. Februar 1971, ZI 638/69, vom 5. November 1969, ZI 1352/68 und das Erkenntnis des VfGH vom 1. März 1975, Slg 7487).

Aus vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass der Umstand, dass – aus welchen Gründen auch immer – im Erstverfahren Absetz- oder auch Freibeträge nicht geltend gemacht wurden, keinen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs 1 BAO darstellt. ..."

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde iw ausgeführt:

" ... Dazu halten wir fest, dass laut Erlass des Finanzministeriums, die Finanzämter angewiesen wurden, bei Arbeitnehmerveranlagungen der Wiederaufnahme des Verfahrens dann stattzugeben, wenn es verabsäumt wurde, Sonderausgaben, Absetzbeträge oder außergewöhnliche Belastungen gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen.

Wir regen daher ... an, das Verfahren hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 wiederaufzunehmen.

Weiters erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass nach jüngster VfGH Judikatur (Erkenntnis vom 4.12.2001, Rs B 2366/00), die Unterhaltskosten für auch im Ausland lebender Kinder steuerlich berücksichtigt werden müssen, weshalb unser Mandant die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages beantragte.

Beigelegt war eine Bestätigung des Bw folgenden Wortlauts:

"Ich, Bw., geb am 10. April 1963, bestätige hiermit, seit 1996 monatlich rd ATS 6.000,-- für meine Kinder und meine Frau, welche am 10. August 2001 nach Österreich gekommen sind, nach Türkei überwiesen zu haben. Das Geld wurde entweder im Zuge von Besuchen meinerseits in Türkei überbracht oder mittels Bank überwiesen. Leider existieren kaum Bankauszüge".

Beigelegt waren ferner drei Bankauszüge, wonach der Bw gemäß Auftrag vom 6.10.2000

ATS 5.000,--, gem Auftrag v 9.2.2001 ATS 8.000,-- und gem Auftrag v 8.9.2000 ATS 6.000,-- in die Türkei überwiesen hatte. Als Begünstigter war in allen Fällen HB angegeben.

Das Finanzamt (FA) erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) und führte darin iw aus, dass für haushaltszugehörige Kinder der Unterhaltsabsetzbetrag nicht zustehe. Dies gelte auch dann, wenn die Kinder im Ausland lebten.

Der Bw stellte den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und führte darin iw aus:

"Aufgrund des Erkenntnisses des VfGH vom 4.12.2001, Rs B 2366/00, in dem ausgeführt wird, dass Steuerpflichtige, die für im Ausland befindliche Kinder den Unterhalt zu leisten haben, in ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit eingeschränkt sind (wie auch Eltern, deren Kinder im Inland leben), und damit eine steuerliche Berücksichtigung zu erfolgen hat (Familienbeihilfe, Unterhaltsabsetzbetrag oder ag Belastung – die Art der Berücksichtigung steht der Verwaltung offensichtlich frei) hat unser oa Mandant am 9. Juli 2002 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 begehrt. Mit Bescheid vom 6.8.2002 führt die belangte Behörde an, dass die Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren 1997, 1998, 1999, 2001 und 2001 nicht zu Recht erfolgen kann, da die in § 303 taxativ angeführten Wiederaufnahmsgründe nicht vorliegen.

... Wir haben sodann ... angeregt, der Wiederaufnahme zuzustimmen, da von Seiten des Finanzministeriums erlassmäßig bestimmt wurde, dass bei Arbeitnehmerveranlagungen dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens dann Folge zu leisten ist, wenn Werbungskosten, Sonderausgaben oder ag Belastungen keine Berücksichtigung in den jeweiligen Steuererklärungen gefunden haben. Hier scheint eine bewusste Erleichterung für all jene Steuerpflichtige, die eine Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen haben, gewollt zu sein. Wir weisen darauf hin, dass mit dem Rechtsmittelreformgesetz der Steuerpflichtige sich nunmehr gültig auf Erlässe berufen kann; diese somit für die Verwaltungsbehörden und Gerichte im Rechtsmittelverfahren beachtlich sind. ...

Der Steuerpflichtige hat aus verwaltungstechnischen Gründen der Einfachheit, Eindeutigkeit und Zügigkeit vorerst nur die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages beantragt. Wir halten jedoch ausdrücklich fest, dass der Steuerpflichtige allgemein die Berücksichtigung der Einschränkung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch die Existenz von unterhaltsberechtigten Kindern – wenngleich diese auch im Ausland leben – beantragt, da durch das Wegfallen der Familienbeihilfe für in Türkei lebende Kinder ab 1996 inklusive, eine solche nicht mehr erfolgt, wenn weder Absetzbeträge noch die tatsächlichen Kosten (leider oftmals nur mehr Schätzung möglich; siehe dazu die Beilage zu unserem Schreiben vom 23.9.2002) im Rahmen der ag Belastung Berücksichtigung finden.

Die von unserem Mandanten vorgelegte Bestätigung über Zahlungen an die Familie in Türkei

beinhaltet eine Schätzung von rd ATS 6.000,-- pro Monat. Diese ist plausibel, wenn unser Mandant für 2 Kinder und seine Frau, welche ebenfalls in Türkei lebt, zu sorgen hat. Dabei wird der Umstand, dass die Lebenshaltungskosten in Türkei geringer als in Österreich sind, berücksichtigt, da die Versorgung einer Familie mit ATS 6.000,-- in Österreich keinesfalls möglich wäre. Weiters entspricht es zweifelsohne den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn türkische Mitbürger ihre in Türkei lebende Frau und Kinder unterstützen, und dies als allgemeines Verhalten betrachtet werden kann, weshalb eine Schätzung gem § 184 BAO zulässig ist, wenn faktisch keine Originalbelege (Bankauszüge, ...) nachgewiesen werden können, da die Steuerpflichtigen die Unterstützungsbeträge oftmals in bar nach Türkei mitnehmen oder mitnehmen lassen.

Wir regen daher an, ... das Verfahren ... wiederaufzunehmen und die Einschränkung der steuerlichen Leistungsfähigkeit wie oa in Form des Unterhaltsabsetzbetrages oder in Höhe der tatsächlichen (geschätzten) Kosten oder in anderer geeigneten Form und Weise zu berücksichtigen"

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs 1 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

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne 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.

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 (§ 303 Abs 2 BAO).

Gemäß Abs 4 leg cit 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.

Es ist unbestritten, dass die Veranlagungsverfahren (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 1997 bis 2001 rechtskräftig abgeschlossen wurden.

Dem FA ist Recht zu geben, dass die Tatbestände des § 303 Abs 1 lit a) und c) BAO bei gegebenem Sachverhalt nicht in Betracht kommen.

In Streit steht, ob der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs 1 lit b) BAO – Vorliegen von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten – gegeben ist.

Der Bw beruft sich auf einen nicht näher bezeichneten Erlass des BMF sowie auf ein Erkenntnis des VfGH vom 4.12.2001, Rs B 2366/00, wonach Unterhaltskosten für auch im Ausland lebende Kinder steuerlich berücksichtigt werden müssen, weshalb der Bw die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages beantragt.

Beide Argumente sind nicht geeignet, der Berufung zum Durchbruch zu verhelfen.

Der UFS als verfassungsgesetzlich weisungsfreie Verwaltungsbehörde ist an Erlässe nicht gebunden, in Ausführung des Legalitätsprinzips jedoch an die Gesetze.

Erlässe geben bloß eine Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen wieder. Sie vermögen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen, sodass derartigen Erledigungen keine normative Wirkung zu kommt (vgl E VwGH v 28.1.2003, 2002/14/0139 und Beschluss des VfGH v 26.11.1996, V46/95)

Im übrigen ist der Erlass, auf den sich der Bw beruft, nicht einmal näher bezeichnet, sodass die Richtigkeit des Vorbringens des Bw auch nicht verifizierbar ist.

Das vom Bw zit Erkenntnis des VfGH betrifft die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (vgl. VwGH 21.2.1985, 83/16/0027, 0029 sowie 30.9.1985, 85/10/0067) dar.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also 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. Dazu wird auf ein Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1998, 95/15/0108 verwiesen, in dem dieser

ausführt, dass 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 - keine Tatsachen sind. 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.

Dies hat das FA richtig erkannt und in den Bescheidbegründungen ausgeführt.

Die Tatsachen, die nach Meinung des Bw eine Einschränkung der steuerlichen Leistungsfähigkeit bewirkt haben, die in Form des Unterhaltsabsetzbetrages oder in Höhe der tatsächlichen (geschätzten) Kosten oder in anderer geeigneten Form und Weise zu berücksichtigen wären, nämlich die Existenz von unterhaltsberechtigten Kindern, war dem Bw zwangsläufig bekannt.

Diese Tatsachen sind daher nicht später hervorgekommen.

Niemand hat den Bw daran gehindert, Unterhaltsabsetzbeträge oä in den jeweiligen Erstverfahren zu beantragen.

Tatsachen stellen auch nur dann taugliche Wiederaufnahmsgründe dar, wenn sie im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Auch diese Voraussetzung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die Rechtsauffassung des VfGH in dem vom Bw zitierten Verfahren rechtfertigt somit keine Wiederaufnahme des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens.

Schon aus diesem Grund war die Berufung abzuweisen.

Im übrigen ist der Antrag auf Wiederaufnahme befristet. Er muss binnen einer Frist von drei Monaten ab nachweislicher Kenntnis von dem Wiederaufnahmsgrund eingebracht werden.

Das vom Bw zit. Erkenntnis des VfGH, das seiner irrigen Rechtsmeinung nach einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, ist vom 4.12.2001. Die Anträge auf Wiederaufnahme wurden aber erst am 9.7.2002 eingebracht und wären daher jedenfalls verspätet.

Mit dem Antrag auf Wiederaufnahme wären auch die Beweismittel für den Anspruch auf Unterhaltsabsetzbeträge oä vorzulegen. Im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht wären jedenfalls folgende Unterlagen beizubringen: Geburtsurkunde der Kinder, Bestätigung der jeweiligen Wohnortgemeinde der Kinder, Bankbestätigung über die überwiesenen Beträge, aus denen der Empfänger und der Verwendungszweck hervorgeht, Nachweis über die Höhe der Unterhaltsverpflichtung für die betreffenden Kinder, Bestätigung, dass Familienleistungen nicht ausbezahlt wurden.

Diese Beweismittel wurden vom Bw nicht vorgelegt. Das vorgelegte Schreiben und die der Bankbestätigungen ohne Verwendungszweck an den Begünstigten HB wären (unter der Annahme neu hervorgekommener Tatsachen) bei weitem nicht ausreichend.

Soweit der Bw in der Berufung und im Vorlageantrag eine amtswegige Wiederaufnahme anregt, ist auszuführen, dass eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 305 Abs 1 BAO in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt und im Ermessen der Behörde liegt. Ein Anspruch der Partei besteht nicht. Da eine Zuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz, eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu verfügen, nach geltender Rechtslage nicht gegeben ist, kann der UFS als Berufungsbehörde darüber nicht absprechen.

Zur Klarstellung wird bemerkt, dass bei der amtswegigen Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden ist. Erst wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich vorliegt, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Die Ermessensübung hat sich sowohl an der Intention des Gesetzgebers zu orientieren, als auch die im § 20 BAO normierten Ermessensrichtlinien zu beachten. Im vorliegenden Fall ist nun das Finanzamt zu dem Schluss gelangt, dass kein Wiederaufnahmsgrund gegeben ist, weil keine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs 4 BAO vorliegt. Für diese Beurteilung gelten dieselben Kriterien wie für die von der Partei beantragte Wiederaufnahme.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Februar 2005