

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., W-Straße, PLZ-Ort, vertreten durch Mag. Erwin KLAUS Steuerberatungs GmbH, Withalmstraße 1/3/7, 2120 Wolkersdorf, vom 25. Mai 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Gänserndorf Mistelbach, vom 27. April 2018, betreffend Abweisung der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Abweisung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2016 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist als unselbständiger Vertreter seit März 2014 im Bereich Sales und Merchandising im Außendienst tätig und erzielt aus dieser Tätigkeit in den Jahren 2014 bis 2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2014 bis 2016 im Wege von FinanzOnline wurde durch nach den eingereichten Erklärungen jeweils kein Vertreterpauschale beantragt.

1. Vorverfahren betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2016:

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2014 bis 2016 wurde der Bf. mit Einkommensteuerbescheiden 2014 bis 2016 vom 24. Februar 2015, 23. Februar 2016 und 21. Februar 2017 jeweils gemäß den eingereichten Erklärungen mit veranlagt und dabei kein Vertreterpauschale berücksichtigt.

Mit 20. Dezember 2017 reichte der Bf. die mit 31.12.2014, 31.12.2015 und 31.12.2016 datierten Bestätigungen des Dienstgebers "zur Geltendmachung des Vertreterpauschales" nach, in denen jeweils bestätigt werde, dass der Bf. in den Jahren 2014 bis 2016 als Vertreter mit Abschlussvollmacht in einem Angestelltenverhältnis beschäftigt gewesen sei. Der Bf. sei als Außendienstmitarbeiter für den Vertrieb (Geschäftsanbahnung sowie Geschäftsabschlüsse) von Uhren der Marke T. tätig und überwiegend im Außendienst tätig. Innendiensttätigkeiten seien nur in geringem Ausmaß angefallen.

Die Eingaben vom 20. Dezember 2017 zur Geltendmachung des Vertreterpauschales für die Jahre 2014 bis 2016 wurden vom Finanzamt jeweils als Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 gewertet, die mit Beschwerdevorentscheidungen vom 25. Jänner 2018 jeweils als verspätet zurückgewiesen wurden, da die Beschwerdefristen gemäß § 245 BAO bereits abgelaufen seien.

2. Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren 2014 bis 2016:

Mit Eingabe vom 9. Februar 2018 ersuchte der Bf. um Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide 2014, 2015 und 2016, da er "erst heuer" über das Finanz-Info-Center erfahren habe, dass er im Zuge des Steuerausgleiches auch jeweils eine Vertreterpauschale geltend machen könne. Die Bestätigungen seines Arbeitgebers für die Geltendmachung der Vertreterpauschale vom 31.12.2014, 31.12.2015 und 31.12.2016 werden abermals diesem Schreiben beigelegt.

Darüber hinaus habe der Bf. mit 9. Februar 2018 seinen Antrag auf Wiederaufnahme im Wege des FinanzOnline unter dem Punkt "Sonstige Anbringen und Anfragen" eingebracht, nachdem er sich über die korrekte Vorgangsweise bei der Finanz-Hotline informiert habe. Dabei sei ihm auch gesagt worden, dass er die Bestätigungen seines Arbeitgebers postalisch nachreichen müsse.

Bei den Bestätigungen des Dienstgebers vom 31.12.2014, 31.12.2015 und 31.12.2016 zur "Geltendmachung des Vertreterpauschales" handelt es sich um jene Bestätigungen, die bereits mit Eingaben vom 20. Dezember 2017 dem Finanzamt vorgelegt wurden.

3. Vorhalteverfahren des Finanzamtes:

Mit Vorhalt vom 21. Februar 2018 wurde dem Bf. vorgehalten, Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten in pauschaler Höhe (Vertreterpauschale) sei demnach, dass der Antragsteller abzugsfähige Ausgaben aus dem versteuerten Einkommen zu tragen habe. Dies erfordere einen entsprechenden Nachweis durch den Steuerpflichtigen. Nach den übermittelten Lohnzetteldaten sei dem Bf. für die ganze Zeit seiner Beschäftigung ein *Firmenauto* zur Verfügung gestanden und dem Bf. in den Jahren 2014 bis 2016 steuerfreie Reisekostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 ausbezahlt worden. Es werde daher um

Bekanntgabe ersucht, welche Ausgaben der Bf. iZm seiner Vertretertätigkeit selbst zu tragen gehabt habe.

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 2. März 2018 habe der Bf. die nachstehend bezeichneten Ausgaben nicht von seinem Arbeitgeber refundiert erhalten, wodurch der Bf. wie folgt zusätzliche Belastungen habe:

- eigener Bürobereich mit Schreibtisch und Regalen inkl. Drucker für Vor- und Nachbearbeitungen von Terminen,
- Büromaterial wie zB Druckerpatronen und Ordner
- Ausgaben bei Kundenterminen für Kaffee, Snacks und Mittagessen

Der Bf. habe sich in seinem Freundes- und Bekanntenkreis informiert, die ebenfalls im Außendienst arbeiten und dabei in Erfahrung bringen können, dass deren zusätzliche Belastungen denen des Bf. sehr ähnlich seien und von denen auch das Berufsgruppen-Pauschale geltend gemacht werde. Es werde daher um Bewilligung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2016 ersucht.

4. Abweisung der Wiederaufnahme vom 27. April 2018 - E 2014 und 2015:

Mit Abweisungsbescheiden vom 27. April 2018 wurde der Antrag vom 9. Februar 2018 auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Ein Antrag auf Wiederaufnahme habe - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. Damit setze diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden seien.

Nach dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO sei somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuherkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen sei. Da das Wissen über selbst verwirklichte Sachverhalte anzunehmen sei, sei der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren mangels neu hervorgekommener Tatsachen aus Rechtsgründen abzuweisen.

Ergänzend werde darauf verwiesen, dass von einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens abzusehen gewesen sei, da mangels Berücksichtigung eines Vertreterpauschales kein im Spruch anderslautender Bescheid erlassen worden wäre.

Mit Entscheidung des VfGH vom 26.02.2018, Zi. V75/2017-6, sei die Ausnahmeregelung, dass bei Vertretern Kostenersätze nicht gegenzurechnen wären, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Da der Bf. aufgrund der übermittelten Lohndaten in den Veranlagungsjahren 2014 und 2015 Ersätze gemäß § 26 EStG iHv EUR 5.397,95 (2014) bzw. EUR 7.295,07 (2015) erhalten habe, sei ein zusätzliches Pauschale nicht mehr zu berücksichtigen gewesen.

5. Abweisungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 27. April 2018 - E 2016:

Der Antrag vom 9. Februar 2018 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 wurde vom Finanzamt als Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gewertet, da dieser Antrag binnen Jahresfrist gestellt und beim Finanzamt eingelangt sei.

Der Antrag des Bf. auf Aufhebung betreffend Einkommensteuer 2016 sei mangels Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches abzuweisen. Da der Bf. im Veranlagungsjahr 2016 Ersätze iHv EUR 7.134,74 erhalten habe, sei für das Jahr 2016 ein zusätzliches Pauschale nicht mehr zu berücksichtigen gewesen. Dies insbesondere, als mit Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 26.2.2018, Zl. V45/2017, die Ausnahmeregelung, dass bei Vertretern Kostenersätze nicht gegenzurechnen wären, als verfassungswidrig aufgehoben.

6. Beschwerde vom 25. Mai 2018:

Mit Eingabe vom 25. Mai 2018 erhob der Bf. gegen die Abweisungsbescheide vom 27. April 2018, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2016 das Rechtsmittel der Beschwerde. Dabei wurde die Berücksichtigung des Vertreterpauschales für die Jahre 2014 bis 2016 iHv EUR 5.397,95 (2014), EUR 7.295,07 (2015) und EUR 7.134,74 (2016) beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, bei sämtlichen Bescheiden sei das Vertreterpauschale nicht anerkannt worden, obwohl mit Verordnung vom 16. April 2018, BGBI II Nr. 68/2018, festgelegt worden sei, dass die Anrechnung von Kostenersätzen erst ab der Veranlagung 2018 und somit ab 1.1.2018 anzuwenden sei. Weiters verzichte der Bf. auf eine Beschwerdevorentscheidung.

7. Vorlagebericht vom 3. August 2018:

Nach den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht sei der Abzug von Werbungskosten (auch in pauschaler Höhe) davon abhängig, dass der Steuerpflichtige abzugsfähige Ausgaben aus seinem versteuerten Einkommen zu tragen habe.

Aufgrund der übermittelten Lohndaten seien dem Bf. ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestanden und weiters steuerfreie Reisekostenersätze ausbezahlt worden.

Zum Vorbringen des Bf., dass er eine finanzielle Belastung aufgrund des eigenen Bürobereiches mit Schreibtisch und Regalen inkl. Drucker für Vor- und Nachbearbeitung von Terminen, Büromaterial wie Druckerpatronen oder Ordner sowie Ausgaben

bei Kundenterminen für Kaffee, Snacks oder Mittagessen zu tragen habe, sei ein belegmäßiger Nachweis nicht erbracht worden.

So mit Entscheidung des VfGH vom 26.2.2018, ZI. V75/2017, ausgesprochen worden sei, dass Kostenersätze nicht gegenzurechnen wären, sei hinsichtlich des zeitlichen Geltungsbereiches der höchstgerichtlichen Entscheidung darauf zu verweisen, dass die Verfassungswidrigkeit nicht eine zeitliche Komponente bedingen könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Abweisung amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens E 2014 und 2015:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht als unbegründet abgewiesen wurde. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass der Bf. aufgrund eines Rechtsirrtumes vorerst keine Vertreterpauschale für die Jahre 2014 und 2015 beantragt hatte.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 Abs. 2 BAO hat der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem *Sachverhalt* des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, ZI. 98/14/0038; 26.7.2000, ZI. 95/14/0094), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 19.11.1998, ZI. 96/15/0148; 26.7.2000, ZI. 95/14/0094; 21.11.2007, ZI. 2006/13/0107; 26.2.2013, ZI. 2010/15/0064).

Keine Wiederaufnahmsgründe hingegen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. VwGH 19.5.1993, ZI. 91/13/0224; 19.11.1998, ZI. 96/15/0148; 31.3.2011, ZI. 2008/15/0215). Das nachträgliche Hervorkommen von Rechtsirrtümern bildet daher keinen Wiederaufnahmsgrund (vgl. VwGH 17.9.1990, ZI. 90/15/0118).

Die Wiederaufnahme aufgrund 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 offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 9.7.1997, Zl. 96/13/0185).

Rechtsirrtümer und rechtliche Fehlbeurteilungen sind keine neuen Tatsachen, die Finanzbehörde kann durch rechtliche Neuqualifikation bekannter Sachverhalte keine Wiederaufnahme verfügen, dasselbe muss in Bezug auf einen Wiederaufnahmeantrag des Steuerpflichtigen gelten.

So ist auch keine Wiederaufnahme möglich, 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 Folge eines Rechtsirrtums kann nicht durch einen Wiederaufnahmeantrag beseitigt werden (VwGH 26.1.1999, Zl. 98/14/0038 mwH).

Dasselbe gilt für die Unkenntnis einer Gesetzesbestimmung, die unter den Begriff des Rechtsirrtums im weiteren Sinn fällt. Die nachteiligen Folgen einer früheren, unzutreffenden Würdigung oder Wertung oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung, gleichgültig durch welche Umstände veranlasst, lassen sich nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. UFS 1.10.2010, GZ. RV/0124-L/10: hier zum Nichtwissen von der Möglichkeit der Geltendmachung des Vertreterpauschales).

Der Sinn dieser Beschränkung der Wiederaufnahmemöglichkeiten ist klar und verständlich: Fehlbeurteilungen und unzutreffende rechtliche Würdigungen sollen den Eintritt der Rechtskraft nicht behindern können. Das gilt für amtswegige Wiederaufnahmen und für vom Steuerpflichtigen beantragte Wiederaufnahmen.

Im vorliegenden Fall hat der Bf. die von ihm für die Jahre 2014 und 2015 beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 nicht auf neue Tatsachen oder Beweismittel gestützt und sein Begehr auf Wiederaufnahme der Verfahren damit begründet, dass er "erst heuer" über das Finanz-Info-Center erfahren habe, dass er im Zuge des Steuerausgleiches auch jeweils eine Vertreterpauschale geltend machen könne. Das Begehr über die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens wurde somit ausschließlich mit der Unkenntnis des Bf. über die Möglichkeit der Geltendmachung des Vertreterpauschales begründet.

Was im vorliegenden Fall für den Bf. "neu hervorgekommen" ist, ist weder eine Tatsache noch ein Beweismittel, sondern lediglich die (geänderte) rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes.

2. Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO - E 2016:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 auch als Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gewertet werden kann.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Unter "Sache" ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jene Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte (vgl. VwGH 18.12.2017, Zl. Ra 2017/15/0063; 29.7.2010, Zl. 2009/15/0152; 27.9.2012, Zl. 2010/16/0032; 25.4.2013, Zl. 2012/15/0161).

Die Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ist demnach auf die "Sache" des erstinstanzlichen Verfahrens begrenzt (vgl. VwGH 21.2.2017, Zl. Ro 2017/12/0001).

Eine ersatzlose Behebung eines Bescheides hat nach der Rechtsprechung des VwGH dann zu erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (vgl. VwGH 18.5.2006, Zl. 2003/16/0009). Dies beispielsweise, wenn ein antragsgebundener Verwaltungsakt ohne Antrag erging (vgl. VwGH 28.6.2001, Zl. 2001/16/0182).

So im vorliegenden Fall seitens des Bf. mit Eingabe vom 9. Februar 2018 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2016 eine Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt wurde, seitens des Finanzamtes mit "Abweisungsbescheid 2016" vom 27. April 2018 jedoch über einen nicht existenten "Antrag gemäß § 299 BAO" entschieden wurde, hätte dieser Abweisungsbescheid mangels Vorliegen eines entsprechenden Antrages nicht ergehen dürfen. Dies insbesondere, als für eine Umdeutung des Antrages vom 9. Februar 2018 nach der Aktenlage kein Anlass besteht.

§ 299 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides voraus, § 303 BAO hat hingegen zur Voraussetzung, dass ein im Spruch anders lautender Bescheid als der im Rechtsbestand befindliche zu erlassen ist.

Der "Abweisungsbescheid 2016" vom 27. April 2018, mit dem über einen nicht gestellten Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 abgesprochen wurde, wird demnach ersatzlos behoben.

Infolge der Behebung des "Abweisungsbescheides 2016" vom 27. April 2018 ist in weiterer Folge der Wiederaufnahmsantrag vom 9. Februar 2018 wiederum unerledigt, worüber durch das Finanzamt bescheidmäßigt abzusprechen wäre.

In diesem Zusammenhang wird ebenso darauf verwiesen, dass die (geänderte) rechtliche Beurteilung von Tatsachen keine neuen Tatsachen und Beweismitteln darstellt, aufgrund derer die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu verfügen wäre. So der Bf. erst durch das Finanz-Info-Center erfahren hat, dass er im Zuge des Steuerausgleiches auch für das Jahr 2016 eine Vertreterpauschale geltend machen kann, wäre daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens ebenso nicht gerechtfertigt.

Somit erübrigt es sich, auf die Rechtsfolgen des aufhebenden VfGH-Erkenntnisses vom 26.2.2018, Zl. V45/2017, den zeitlichen Geltungsbereich der Durchschnittssatz-VO, BGBI II Nr. 382/2015, sowie der ab 1. Jänner 2018 anzuwendenden Verordnung, BGBI II Nr. 68/2018, einzugehen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall folgt dieses Erkenntnis der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur (vgl. VwGH 26.1.1999, Zl. 98/14/0038 mwH; 28.6.2001, Zl. 2001/16/0182).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. August 2018