

GZ. RV/0224-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Dr. Winkler - Dr. Obermoser Wirtschaftstreuhand KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Lienz betreffend Zurückweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagungsverfahren für die Jahre 1995 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 9. Dezember 1996 beantragte die Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 1995. Diese wurde mit Bescheid vom 16. Jänner 1997 antragsgemäß durchgeführt. Der Bescheid wurde rechtskräftig.

Mit Eingabe vom 25. September 1997 beantragte die Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 1996. Dabei begehrte sie den Abzug von als Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen bezeichneten Aufwendungen. Mit Bescheid vom 10. November 1997 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung durch und berücksichtigte die als Werbungskosten bezeichneten Aufwendungen nur teilweise. Die Kosten für ein im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer wurden nicht als Werbungskosten anerkannt. Die rechtzeitig gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 1997 als unbegründet abgewiesen. Ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde nicht gestellt.

Mit Eingabe vom 5. November 1998 wurde die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 beantragt. Die mit Bescheid vom 10. November 1998 durchgeführte Veranlagung erfolgte antragsgemäß. Der Bescheid wurde rechtskräftig.

Letztlich wurde mit Eingabe vom 27. August 1999 die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 1998 beantragt und mit Bescheid vom 11. Jänner 2000 antragsgemäß durchgeführt. Der Bescheid wurde rechtskräftig.

Mit Eingabe vom 20. November 2000 stellte die Steuerpflichtige den Antrag auf Zuerkennung des Vertreterpauschales für den Zeitraum 01/95 bis 12/98. Sie ersuchte um Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren für die Jahre 1995 bis 1998, da sie in Unkenntnis der steuerrechtlichen Bestimmungen verabsäumt habe, dieses Pauschale geltend zu machen. Eine entsprechende Arbeitgeberbestätigung sei angeschlossen.

In Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes führte die Steuerpflichtige in ihrer Eingabe vom 13. Dezember 2000 aus, sie hätte zumindest seit 1996 wiederholt versucht, von ihrem Arbeitgeber eine Bestätigung im Sinne des § 17 EStG 1988 zu erhalten. Eine solche Bestätigung sei jedoch ohne nähere Angabe von Gründen bis Oktober 2000 nicht ausgestellt worden. Die Versäumung der Frist zur Geltendmachung des Vertreterpauschales sei daher nicht in ihrem Verschulden gelegen und hätte sie den

entsprechenden Antrag sofort nach Erhalt der Bestätigungen für den fraglichen Zeitraum gestellt. Hilfsweise ersuche sie um amtsweigige Wiederaufnahme des Verfahrens.

Mit Bescheid vom 8. Jänner 2001 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, im vorliegenden Fall wären keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung führte die Steuerpflichtige aus, dass von ihr sowohl im Antrag auf Wiederaufnahme als auch in der Ergänzung vom 13. Dezember 2000 hinreichend dargetan worden sei, dass sehr wohl Tatsachen neu hervorgekommen seien und diese im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht geltend gemacht worden wären. Getätigte Ausgaben würden auch als Tatsachen anzusehen sein, die zu würdigen wären. In der bescheidmäßigen Erledigung wäre auf diese Gründe in keiner Weise eingegangen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2001 wurde der Berufung Folge gegeben und der Abweisungsbescheid aufgehoben.

Mit Bescheid gleichen Datums wurde der Antrag auf Wiederaufnahme jedoch zurückgewiesen. Dies mit der Begründung, ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wäre fristgebunden innerhalb von drei Monaten einzubringen. Die Frist berechne sich von jenem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich Kenntnis von den Tatsachen erlangt habe, die den Wiederaufnahmegrund bilden. Die gegenständliche Frist hätte daher schon mit der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes, nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen begonnen.

Wiederum erhob die Steuerpflichtige, diesmal durch ihren steuerlichen Vertreter, Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid. Aus dem Umstand, dass das Finanzamt den Abweisungsbescheid vom 8. Jänner 2001 mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2001 aufgehoben habe, ergäbe sich zweifelsfrei, dass ein Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 BAO vorliege. Weiters werde im Zurückweisungsbescheid auch das Eventualbegehrten gem. § 303 Abs. 4 BAO abgelehnt. Die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO seien gegeben, weshalb der Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde nichts im Wege stehe. Zweck des § 303 Abs. 4 BAO sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VwGH 2.4.1990, 89/15/0005). Daher wäre bei der Ermessensausübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Nach den Ausführungen im Zurückweisungsbescheid hätte für die Abgabenbehörde in den vorangegangenen Verfahren kein Zweifel über die Vertretereigenschaft der Berufungswerberin bestanden. Da für die Berücksichtigung von Werbungskosten im Sinne der Verordnung BGBI.

32/1993 einzig die Kenntnis der Abgabenbehörde über den Umstand der Berufsgruppenzugehörigkeit des Steuerpflichtigen entscheidend ist, wären die pauschalierten Werbungskosten von Amts wegen anzusetzen gewesen. Die Verpflichtung zur Stellung eines bestimmten Antrages ergäbe sich weder aus dem Gesetz noch aus der Verordnung. Auch werde der Zweck des Wiederaufnahmeverfahrens von der Abgabenbehörde verkannt. Gerade der Rechtsrichtigkeitsgedanke hätte Vorrang vor dem Rechtsbeständigkeitsgedanken; dies umso mehr, als die Abgabenbehörde jahrelang Kenntnis über den Umstand der Vertretereigenschaft gehabt hätte. Letztlich sei der Wiederaufnahmeantrag gemäß § 303 Abs. 2 EStG (gemeint wohl: BAO) innerhalb der gesetzlichen Frist gestellt worden. Den Ausführungen der Abgabenbehörde, die Kenntnis über die Werbungskostenabsetzbarkeit im Sinne der Verordnung BGBl. 32/1993 wäre sowohl bei der Steuerpflichtigen als auch bei der Abgabenbehörde im vorangegangenen Verfahren gegeben gewesen, sei entgegenzuhalten, dass wegen dieser Kenntnis eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Steuerpflichtigen gar nicht notwendig sei, da die Anwendung des § 16 Abs. 3 in Verbindung mit der Verordnung BGBl. 32/1993 Aufgabe der Abgabenbehörde gewesen wäre. Wäre die Kenntnis über die Vertretereigenschaft nicht gegeben gewesen, wären besondere Mängel im Tatsachenbereich vorgelegen, die die Antragsmöglichkeit auf Wiederaufnahme eröffneten und diesfalls auf jeden Fall der Antragszeitpunkt im Sinne des § 303 Abs. 2 BAO pünktlich gewählt, weshalb dem Antrag stattzugeben wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt begründete die abweisende Erledigung damit, dass die Berufungswerberin die Frist zur Stellung eines Antrages auf Wiederaufnahme, welche drei Monate ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes betrage, versäumt hätte, da ihr der entscheidungsrelevante Sachverhalt bereits zumindest seit dem Jahr 1996 bekannt gewesen sei.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne weitere Ausführungen zu machen oder Beweismittel anzubieten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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 sonstwie 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 hiefür 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.

Weiter bestimmt Abs. 2 der zitierten Gesetzesbestimmung, dass der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen ist, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Nach § 303a Abs. 1 BAO hat ein Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Im vorliegenden Berufungsverfahren steht an Sachverhalt unbestritten fest:

Die Berufungswerberin beantragte innerhalb offener Frist die Durchführung von Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 1995 bis 1998. Diese Veranlagungen wurden

seitens des Finanzamtes mit Ausnahme des Jahres 1996 antragsgemäß durchgeführt. Für das Jahr 1996 erging eine Berufungsvorentscheidung mit welcher die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde.

Die die Jahre 1995, 1997 und 1998 betreffenden Erstbescheide und die das Jahr 1996 betreffende Berufungsvorentscheidung wurden jeweils einen Monat ab Zustellung rechtskräftig.

Mit Antrag vom 20. November 2000 (an diesem Tag wurde der mit 30. Oktober 2000 datierte Antrag persönlich beim Finanzamt eingebracht) begehrte die Steuerpflichtige die Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren für die in Rede stehenden Jahre mit der Begründung, sie hätte in Unkenntnis der steuerrechtlichen Bestimmungen verabsäumt, das Vertreterpauschale geltend zu machen. Dazu wurde mit Eingabe vom 13. Dezember 2000 näher ausgeführt, sie hätte ihren Arbeitgeber "wiederholt seit zumindest 1996" ersucht, eine Bestätigung im Sinne des § 17 EStG 1988 auszustellen. Dies sei jedoch ohne nähere Angabe von Gründen bis Oktober 2000 nicht erfolgt.

Nachdem der Antrag auf Wiederaufnahme mit Bescheid vom 8. Jänner 2001 abgewiesen und dieser Abweisungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2001 vom Finanzamt wieder aufgehoben worden war, erging mit gleichem Datum ein Zurückweisungsbescheid. In diesem vertrat das Finanzamt die Auffassung, der Antrag auf Wiederaufnahme wäre verspätet eingebracht worden.

In rechtlicher Hinsicht ergeben sich folgende Überlegungen:

§ 303 BAO eröffnet die Möglichkeit, eine durch Bescheid rechtskräftig erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der rechtskräftige Bescheid in seinen Grundlagen durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art als erschüttert anzusehen ist.

Dabei ist zwischen den Möglichkeiten einer Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei und einer Wiederaufnahme von Amts wegen zu unterscheiden.

Die amtswegige Wiederaufnahme stellt eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde dar, auf welche ein Steuerpflichtiger kein subjektives Recht hat (VwGH 28.5.1997, 94/13/0176). Aus diesem Grund ist in der gegenständlichen Entscheidung auf die diesbezüglichen Ausführungen der Berufungswerberin nicht einzugehen, zumal der

Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz auch über kein Weisungsrecht gegenüber dem Finanzamt verfügt.

In bestimmten, in § 303 Abs. 1 BAO aufgezählten, Fällen besteht aber ein Antragsrecht des Steuerpflichtigen. Ein diesbezüglicher Antrag hat nach § 303a BAO die Umstände aufzuzeigen, die die beantragte Wiederaufnahme der näher zu bezeichnenden Verfahren rechtfertigen. Der Antrag auf Wiederaufnahme ist nach § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Im vorliegenden Fall führt die Berufungswerberin aus, sie hätte pauschalierte Werbungskosten nach § 17 EStG 1988 in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. 1993/32, in den Veranlagungsverfahren für die Jahre 1995 bis 1998 nicht geltend gemacht. Aus dem Akteninhalt ergibt sich, dass sie statt dessen tatsächliche Werbungskosten angeführt hat, welche vom Finanzamt auch berücksichtigt wurden.

In der Tatsache, dass sie nunmehr eine Arbeitgeberbestätigung, in welcher ihr die Vertretereigenschaft attestiert wird, vorlegt, sieht die Berufungswerberin einen Wiederaufnahmegrund. Ohne auf die Eignung dieses Vorbringens tatsächlich einen tauglichen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 BAO aufzuzeigen einzugehen, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorerst die Rechtzeitigkeit des eingebrachten Antrages zu prüfen. Dabei ist von den Ausführungen der Berufungswerberin, welche im Verwaltungsverfahren seitens des Finanzamtes grundsätzlich nicht bestritten wurden, auszugehen. Im Antrag auf Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren vom 20. November 2000 (der mit 30. Oktober 2000 datierte Antrag wurde erst am 20. November 2000 beim Finanzamt eingebracht) führte die Antragstellerin aus, sie hätte in Unkenntnis der steuerrechtlichen Bestimmungen verabsäumt, das Vertreterpauschale geltend zu machen. Im Schriftsatz vom 13. Dezember 2000 gab sie sodann weiter an, sie hätte "wiederholt seit zumindest 1996" den Arbeitgeber ersucht, eine Bestätigung über ihre Vertretereigenschaft auszustellen. Damit steht aber fest, dass die Berufungswerberin zumindest seit dem Jahr 1996 Kenntnis von dem – wie sie vermeint tauglichen – Wiederaufnahmegrund hatte. Es ist nämlich für den Fristenlauf nicht entscheidend, wann der Wiederaufnahmegrund bewiesen werden kann. Vielmehr beginnt die dreimonatige Frist mit der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes

zu laufen (VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Nachdem die Kenntnis über die Möglichkeit der Geltendmachung pauschalierter Werbungskosten nach der oben angeführten Verordnung somit – nach den eigenen Ausführungen der Berufungswerberin - bereits im Jahr 1996 gegeben war (gegen die diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes wurden keinerlei Einwendungen erhoben), der Antrag auf Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren aber erst im Jahr 2000 gestellt wurde, ist offensichtlich, dass dieser außerhalb der vom Gesetz festgelegten und nach § 110 Abs. 1 BAO auch nicht verlängerbaren Frist von drei Monaten gestellt wurde, weshalb der Antrag vom Finanzamt zu Recht als verspätet zurückgewiesen wurde.

Im Übrigen sei noch informativ darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall mit der Arbeitgeberbestätigung kein neu hervorgekommenes Beweismittel, sondern ein später zu Stande gekommenes Beweismittel vorgelegt wurde. Später zu Stande gekommene Beweismittel stellen aber ebenso wenig einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar (VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; VwGH 20.11.1997, 96/15/0221), wie die nach Rechtskraft der Bescheide erlangte Kenntnis über die Möglichkeit zusätzlicher Abschreibungsmöglichkeiten (VwGH 8.5.1978, 556/78 betreffend Unkenntnis oder Fehlbeurteilung der Gesetzeslage). Es gilt nämlich ganz allgemein, dass ein Steuerpflichtiger, der im vorangegangenen Verfahren Gelegenheit hatte, die ihm bekannten Tatsachen oder ihm zur Verfügung stehenden Beweismittel für seinen Anspruch vorzubringen oder auf diese hinzuweisen und sie anzubieten (eine solche Möglichkeit bietet sich im Allgemeinen spätestens im Rechtsmittelverfahren), diese Gelegenheit aber zu Folge Fehlbeurteilung oder mangelnder Obsorge versäumte, die Folgen daraus zu tragen hat und sich – wegen Verwirklichung des Verschuldenstatbestandes – nicht auf den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO berufen kann (VwGH 22.10.1980, 695/80).

Auf ein Vorliegen allfälliger Wiederaufnahmegründe nach § 303 Abs. 1 lit. a oder c BAO hat sich die Berufungswerberin nicht berufen und sind solche aus dem Verwaltungsakt auch nicht ersichtlich.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 19. März 2004