



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 23. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 16. Jänner 2006 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 28. September 2004 reichte die steuerliche Vertreterin des Bw. beim zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Wiederaufnahme des Arbeitnehmerveranlagungsverfahrens für das Jahr 2002 ein.

Dieser Antrag wurde von der steuerlichen Vertreterin zum Geltendmachen von Kosten betreffend den Lehrgang für Lebens- und Sozialberater gestellt, da „*die Nichtanerkennung der ...geltend gemachten Kosten nur mit dem Argument der fehlenden Wertung als Fortbildungskosten bzw. der Wertung als nichtabzugsfähige Ausbildungskosten erfolgte.*“

Weiters wurde das Vorliegen von Fortbildungskosten damit begründet, dass der Bw. im Krankenanstaltenverbund tätig sei. Die Arbeit des Bw. bestehe im Wesentlichen in der Koordination technischer Bereiche im Zusammenhang mit Ärzten und Pflegepersonal, wozu die im Zuge des Lehrganges für Lebens- und Sozialberater erworbenen Kenntnisse im Bereich Mediation, Management Style, Verhandlungstaktik, Motivation und Kommunikation den Bw. unterstützen. Weiters würden diese Kenntnisse auch die Chance bieten, beim selben

Dienstgeber über die bisherige Tätigkeit hinaus im Bereich der Sozialberatung (Sozialamt) tätig zu sein.

Mit Bescheid vom 9. Februar 2005 hat das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass sich durch diesen Antrag keine Änderungen für das Jahr 2002 ergäben, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen würden.

Der dagegen eingebrachten Berufung vom 14. Februar 2005 wurde mit Berufungsentscheidung vom 25. Oktober 2005 vom Unabhängigen Finanzsenat Folge gegeben, der Bescheid vom 9. Februar 2005 jedoch gleichzeitig aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass der vorliegende Wiederaufnahmeantrag nicht den im Absatz 1 des § 303a BAO umschriebenen Erfordernissen entspreche und deshalb die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängeln mit dem Hinweis aufzutragen habe, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt, was streitgegenständlich nicht vorgenommen wurde.

Mit Bescheid vom 2. November 2005 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, folgende inhaltliche Mängel bis zum 5. Dezember 2005 zu beheben, widrigenfalls die Eingabe vom 29. September 2004 betreffend Wiederaufnahme als zurückgenommen gilt:

1. Die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird,
2. die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind,
3. sowie Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Dazu wurde im innerhalb der beantragten Fristverlängerung am 22. Dezember 2005 eingebrachten Schreiben Folgendes ausgeführt:

„Zu 1) Die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, finden sich in Absatz 2 unserer Eingabe vom 28.9.2004.

Zu 2) Hinsichtlich der Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags verweisen wir auf die sich etwa im Zeitraum der Antragstellung festgesetzte Änderung der Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten und Fortbildungskosten durch die Finanzverwaltung. Etwa im Zeitraum unserer Eingabe waren aus der einschlägigen Fachliteratur (Steuer- und Wirtschaftskartei, Recht der Wirtschaft, etc.) neue Tendenzen abzuleiten. Es ging dabei um verfahrensrechtliche Bedenken zu den §§ 4/4/7 und 16/1/10 EStG. Insbesondere im Zusammenhang mit der geplanten Änderung des Einkommensteuergesetzes betreffend Abzugsfähigkeit von Kosten für ein Universitätsstudium. Waren bis zum Jahr 2000 nur Fortbildungskosten, die ausgeübte Tätigkeit betreffend, steuerlich abzugsfähig, wurde durch

das Steuerreformgesetz 2000 die Abzugsfähigkeit auch dann bejaht, wenn der Nutzen aus der Aus- bzw. Fortbildung sich auf verwandte Tätigkeiten erstreckt hat. Auch Ausbildungskosten waren demnach abzugsfähig, wenn eine sogenannte „Verwandtheit“ zur aktuellen Tätigkeit vorlag. Die Änderungen waren im Besonderen veranlasst in Angelegenheit Abzugsfähigkeit von Kosten für Umschulungsmaßnahme. Im Falle unseres Mandanten kann – bei Beurteilung der ihm entstandenen Kosten als Ausbildungskosten – die „Verwandtheit“ mit der ausgeübten Tätigkeit behauptet werden. Insbesondere im Hinblick auf die für unseren Mandanten zutreffenden schwierigen Koordinationsaufgaben im Rahmen des Spitalverbunds.

Zu 3) Angaben zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren können unserer Auffassung nach unterbleiben. Dies deshalb, weil die gegenständlichen Kosten durch unseren Mandanten im Verfahren geltend gemacht wurden. Hinsichtlich der unserem Mandanten entstandenen Kosten sind weder der Art noch der Höhe nach neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen. Lediglich in der Betrachtung durch die Finanzverwaltung, siehe unsere vorherigen Ausführungen.“

Mit Bescheid vom 16. Jänner 2006 wurde das Ansuchen des Bw. auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer für das Jahr 2002 abgewiesen, weil neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen keine neuen Tatsachen seien, 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 könne.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2006 wurde dagegen Berufung eingebracht. Als Begründung wurde ausgeführt: „*In der Begründung der Abweisung wird ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann bejaht, wenn der Wiederaufnahmegrund ausschließlich den Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens betrifft. In unserer Berufung vom 21.12.2005 (gemeint offenbar die Mängelbehebung) haben wir bereits ausgeführt, dass sich an den Sachverhalten bzw. Tatsachen (Ausbildungskosten unseres Mandanten, „Verwandtheit zur aktuellen Tätigkeit“) nichts geändert hat. Wir vertreten die Auffassung, dass die entsprechende Berücksichtigung dieser Sachverhalte im Veranlagungsverfahren in 2002 nicht erfolgt ist.*

Die zwischenzeitig in der Verwaltungspraxis erfolgte steuerliche Anerkennung der Abzugsfähigkeit der gegenständlichen Kosten ändert nichts daran, dass bereits zum Zeitpunkt der Veranlagung des Jahres 2002 die Abzugsfähigkeit dieser Kosten gegeben war. Die in unserer Berufung vom 21.12.2005 (gemeint offenbar Mängelbehebung) ausgeführte Rechtslage betraf außerdem die Jahre ab 2001, diese Rechtslage war daher zum Zeitpunkt

der Veranlagung 2002, in 2003 bekannt. Demnach ist nach unserer Auffassung auch die Aufhebung des Bescheids im Sinne des § 299/1 BAO und nicht nur gem. § 303 BAO geboten, da sich der Spruch des Bescheids als nicht richtig erwiesen hat.

Wir ersuchen, dies als Ergänzung unseres ursprünglichen Wiederaufnahmeantrags zu werten. Wir stellen daher abschließend den Antrag auf Aufhebung des bekämpften Bescheids und Anerkennung der geltend gemachten Ausbildungs- bzw. Fortbildungskosten unseres Mandanten.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Abweisung des am 28. September 2004 gestellten Antrages auf Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 23. Juni 2003 rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2002 wegen fehlender Tatbestandsmerkmale des Wiederaufnahmeantrages.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist einem 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, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Weiters ist der Antrag auf Wiederaufnahme nach Abs. 2 dieser Bestimmung 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.

Nach § 303a Abs. 1 BAO hat der 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 Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Einem auf dem Neuerungstatbestand basierenden Wiederaufnahmeantrag eines durch Bescheid (rechtskräftig) abgeschlossenen Verfahrens ist nur statt zu geben, wenn er folgende Angaben enthält (§ 303a Abs. 1 BAO):

- Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe (die neuen Tatsachen oder Beweismittel genau beschreibt) (lit. b),
- Angaben zur Beurteilung seiner Rechtzeitigkeit (somit z.B. den Zeitpunkt, in dem der Wiederaufnahmewerber bzw. sein Vertreter von den maßgebenden Umständen Kenntnis erlangt hat) (lit. c)
- Angaben zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens der Partei an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren (dass diese Tatsachen oder Beweismittel nicht bereits im abgeschlossenen Verfahren geltend gemacht wurden) (lit. d).

Ein auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützter Wiederaufnahmeantrag ist abzuweisen, wenn eines dieser Tatbestandsmerkmale fehlt.

Die „neuen Tatsachen“ im Wiederaufnahmeantrag hat der Bw. unter Hinweis auf das Schreiben vom 28. September 2004 wie folgt umschrieben: „...stellen diese Kosten auch zweifelsfrei Fortbildungskosten dar. Unser Mandant ist im Krankenanstaltenverbund tätig. Seine Arbeit besteht im wesentlichen in der Koordination technischer Bereiche in Zusammenarbeit mit Ärzten und Pflegepersonal. Gerade die im Zuge dieses Lehrganges erworbenen Kenntnisse im Bereich Mediation, Management Style, Verhandlungstaktik, Motivation und Kommunikation ermöglichen unserem Mandanten schwierige Koordinationsaufgaben im Rahmen des Spitalverbunds zu erfüllen. Weiters bieten diese Kenntnisse auch die Chance beim selben Dienstgeber über die bisherige Tätigkeit hinaus im Bereich der Sozialberatung (Sozialamt) tätig zu werden.“

„Neue Tatsachen“ im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung unbekannt oder nicht zugänglich gewesen sind, aber bereits existiert haben.

Keine Wiederaufnahmsgründe sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach

vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (Ritz, BAO-Kommentar, § 303 Tz. 7ff).

Das nach dem Antrag des Bw. wiederaufzunehmende Verfahren ist das Arbeitnehmerveranlagungsverfahren 2002. Den Erstbescheid hat das zuständige Finanzamt am 23. Juni 2003 erlassen und dieser wurde vom Bw. nicht angefochten. Das Arbeitnehmerveranlagungsverfahren 2002 ist daher etwa Ende Juli 2003 rechtskräftig abgeschlossen worden.

Die Sachverhaltsdarstellung ist insoweit nicht vollständig, als der Bw. nunmehr vorbringt, seine im Lehrgang zum Lebens- und Sozialberater gewonnenen Kenntnisse bei seiner Arbeit in der Koordination technischer Bereiche in Zusammenarbeit zwischen Ärzten und Pflegern beim Krankenanstaltenverbund als Fortbildungskosten eingesetzt zu haben, was im bisherigen Verfahren nicht berücksichtigt wurde.

Das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln führt aber nur dann zur Wiederaufnahme des Verfahrens über Antrag der Partei, wenn diese Tatsachen oder Beweismittel im vorangegangenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. So liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zB ein „Verschulden“ vor, wenn die Partei wegen eines Irrtums im Tatsachenbereich, wegen mangelnder Information über die Auswirkungen einzelner Sachverhaltselemente oder wegen unzutreffender rechtlicher Beurteilung der Sachlage im vorangegangenen Verfahren die maßgebenden Tatsachen oder Beweismittel nicht vorbrachte. Eine Partei, die im vorangegangenen Verfahren Gelegenheit hatte, die ihr bekannten Tatsachen oder die ihr zur Verfügung stehenden Beweismittel für ihren Anspruch vorzubringen, diese Gelegenheit aber zufolge Fehlbeurteilung oder aus mangelnder Obsorge versäumte, hat die Folgen daraus zu tragen und kann sich nicht auf diesen Wiederaufnahmegrund berufen (VwGH vom 21.12.99, 99/14/0293).

Der Bw. hätte beispielsweise in dem im Mai 2003 durchgeföhrten Vorhalteverfahren oder in einem Berufungsverfahren Ausführungen zu seinen möglichen Fortbildungskosten – rechtlicher oder tatsächlicher Art - machen können. Es liegt somit ein Verschulden der Partei vor, wenn dies nicht geschehen ist bzw. bringt der Bw. auch nichts vor, was ihn daran gehindert hätte.

Der Bw. (bzw. sein steuerlicher Vertreter) behauptet in der Berufung bzw. Mängelbehebung nicht, dass ihm tatsächliche Umstände, die der Beurteilung der Kosten für den Lebens- und Sozialberater-Lehrgang zu dienen geeignet waren, unbekannt geblieben sind. Die Art und der Umfang seiner beruflichen Tätigkeit sind zweifelsohne schon im Jahr 2002 bzw. im Zuge der Bescheiderlassung im Jahr 2003 bekannt gewesen.

Der steuerliche Vertreter verzichtet in der Mängelbehebung vom 21. Dezember 2005 auf Angaben zum fehlenden groben Verschulden mit der Begründung, dass die strittigen Kosten durch den Bw. bereits im Erstverfahren geltend gemacht wurden. Mit diesem Vorbringen verkennt der steuerliche Vertreter aber die Rechtslage. Gerade der Wiederaufnahmewerber ist behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes und auch für fehlendes grobes Verschulden. Verzichtet der Bw. auf ein näheres Eingehen auf die Tatbestandsmerkmale des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, nimmt er sich gleichzeitig das Recht auf Vorliegen eines tauglichen Wiederaufnahmsgrundes.

Eine beantragte Wiederaufnahme setzt voraus, dass die Partei in ihrem fristgerechten Antrag einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund geltend macht. Tut sie dies nicht, so besteht für die Abgabenbehörde keine Verpflichtung, von amtswegen Feststellungen darüber zu treffen, ob aus der Sicht der Partei ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorliegen könnte (VwGH 25.10.1989, 85/13/0088). (Ritz, BAO-Kommentar, § 303 Tz. 26ff).

Daher wird unter Hinweis auf die in § 303 Abs. 1 lit. b BAO angeführten inhaltlichen Erfordernisse einer Wiederaufnahme auf Antrag die Rechtslage verkannt.

Es wird sogar in Punkt 3 der Mängelbehebung vom 21. Dezember 2005 ausgeführt, dass „weder der Art noch der Höhe nach neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen“ sind. Welcher andere Wiederaufnahmegrund – wenn der Neuerungstatbestand sowohl nach den Ermittlungen der Abgabenbehörde als auch nach den Ausführungen des Bw. nicht vorliegt – vom Bw. zur Begründung des Wiederaufnahmeantrages herangezogen wird, wird nicht ausgeführt. Für den Unabhängigen Finanzsenat ergeben sich jedenfalls keine Anhaltspunkte zur Prüfung des Erschleichungs- oder Vorfragentatbestandes.

Sind keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen und/oder trifft die Partei ein Verschulden an deren Nichtgeltendmachung, liegt zumindest eines der nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO und § 303 Abs. 2 BAO für die Verfahrenswiederaufnahme auf Antrag erforderlichen Tatbestandsmerkmale nicht vor.

Bei Fehlen auch nur eines der in § 303 Abs. 1 lit. b BAO und § 303 Abs. 2 BAO angeführten Tatbestandsmerkmale ist der Antrag auf Wiederaufnahme abzuweisen. Die vom Finanzamt mit Bescheid vom 16. Jänner 2006 durchgeführte Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Arbeitnehmerveranlagungsverfahrens 2002 ist daher zu Recht erfolgt.

Da bei Fehlen auch nur eines der in § 303 Abs. 1 lit. b BAO und § 303 Abs. 2 BAO angeführten Tatbestandsmerkmale des Antrages auf Wiederaufnahme abzuweisen ist, ist es nicht erforderlich, alle in den vorgenannten rechtlichen Bestimmungen aufgezählten Voraussetzungen zu überprüfen.

Für dieses Berufungsverfahren musste daher auch nicht geklärt werden, ob im Jahr 2002 die strittigen Kosten abzugsfähig sind oder ob der Wiederaufnahmeantrag innerhalb der Dreimonatsfrist gestellt wurde, zumal dieser Punkt vom Bw. selbst in der Mängelbehebung nicht beantwortet wurde.

Insoweit dem Bw. eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 23. Juni 2003 gemäß § 299 Abs. 1 BAO geboten erscheint, verbleibt lediglich der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass eine solche gemäß § 302 Abs. 1 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig wäre.

Wien, am 17. Oktober 2006