



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vom 13. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vom 9. November 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Das mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, Senat 2, vom 6. September 2006, GZ. RV/0085-K/06, rechtskräftig abgeschlossene Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 wird nicht wiederaufgenommen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 9. Juli 2007 beim Finanzamt einen Antrag auf Wiederaufnahme des mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, GZ. RV/0085-K/06, vom 6. September 2006 abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 ein.

In der angeführten Berufungsentscheidung gelangte der Unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass das Studium der Rechtswissenschaften durch einen Lehrer sehr wohl als eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 angesehen werden könne. Die Abzugsfähigkeit der vom Bw. im Zusammenhang mit dem Jus-Studium erwachsen Kosten für das Jahr 2004 scheiterte einzig daran, dass die diesbezüglich geltend

gemachten Aufwendungen auf Grund der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage nicht als „vorweggenommene Werbungskosten“ zu qualifizieren gewesen waren.

Als Wiederaufnahmegrund machte der Bw. im Schriftsatz vom 9. Juli 2007 im Wesentlichen geltend, dass das Finanzamt ihm auf Grund der elektronisch eingereichten Arbeitnehmerveranlagungserklärungen für 2005 und 2006 je vom 15.1.2007, mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 und 2006, je datiert mit 10.4.2007, sehr wohl antragskonform die geltend gemachten Aufwendungen für seine umfassende Umschulungsmaßnahme (Jus-Studium) als Werbungskosten anerkannt habe.

Mit Bescheid vom 9. November 2007 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Einkommensteuerbescheid 2004 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidsbegründung wurde dazu ausgeführt, dass die vom Antragsteller vorgebrachten Wiederaufnahmsgründe bereits von der Abgabenbehörde zweiter Instanz abschließend gewürdigt worden seien. Neue Sachverhaltselemente (Tatsachen) seien vom Antragsteller nicht eingewandt worden. Rechtlich neue Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien), welche aus den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 ableitbar seien, würden keine „neuen Tatsachenumstände“ und daher auch keine Wiederaufnahmsgründe darstellen.

In seiner Berufungseingabe vom 12. Dezember 2007 wiederholte der Bw. im Wesentlichen seine bisher vorgebrachten Wiederaufnahmsgründe und wies dabei auch auf den Umstand hin, dass er dem Steuerbuch 2005 entnehmen habe können, dass umfassende Umschulungsmaßnahmen wie zB das Pharmaziestudium eines Bibliothekars steuerlich absetzbar sei. Diese Aussage im Steuerbuch 2005 würde für ihn sehr wohl einen neuen Tatsachenumstand darstellen, da er sich in einer ähnlichen Lage befand, nur dass ihm der steuerliche Abzug versagt worden sei. Mit seinem übrigen materiellen Vorbringen wandte sich der Bw. vorwiegend gegen die abweisenden Begründungselemente des Unabhängigen Finanzsenates laut Berufungsentscheidung vom 6. September 2006, GZ. RV/0085-K/06. Allgemein wandte der Bw. auch ein, dass seiner Meinung nach an der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides eine namentlich angeführte Sachbearbeiterin des Finanzamtes, als eine zu wertende befangene Person iSd § 7 AVG, mitgewirkt habe.

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 7. Jänner 2008 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und mit dem Antrag auf Abweisung des Berufungsbegehrens vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b 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 Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne 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.

Nach § 303 Abs. 2 leg. cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme 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.

Ein Wiederaufnahmeantrag nach Abs. 1 lit. b kann nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden, die beim Anschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde. Es müssen also neu hervorgekommene Tatsachen beziehungsweise neu hervorgekommene Beweismittel vorliegen, von denen aber nur dann die Rede sein kann, wenn es sich um sogenannte *novae causae repertae* handelt, das heißt, um Tatsachen oder Beweismittel, die zur Zeit des nunmehr abgeschlossenen Verfahrens bereits existent waren aber im Verfahren nicht berücksichtigt worden sind. Die nach der Bescheiderlassung neu entstandenen Tatsachen (*novae causae supervenientes*) oder später zustande gekommenen Beweismittel bilden als solche hingegen keine taugliche Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 3, S. 2917 ff., und die dort angeführten VwGH-Judikaturstellen).

Als Tatsachen im Sinne des § 303 leg. cit. sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände gemeint; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Tatsachen, die im vorangehenden, nämlich im wieder aufzunehmenden Verfahren, den Sachverhalt bildet, in Bezug auf Sachverhalte also, die bereits Gegenstand des vorangehenden Verfahrens waren, sind keine „Tatsachen“ im Sinne des Absatzes 1 lit. b. Auch neue Erkenntnisse der rechtlichen Beurteilung in Bezug auf Sachverhaltselemente, die im Erstverfahren bekannt waren, in Bezug auf Sachverhaltselemente also, die der Beurteilung, Würdigung oder Berücksichtigung, damit dem Aufgreifen und Heranziehen ungehindert offen

standen, sich nicht neu hervorgekommene „Tatsachen“. Kurzum, die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des geltend gemachten, offengelegt gewesenen oder sonst bekannt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme gemäß Absatz 1 lit. b des Verfahrens beseitigen (vgl. Stoll, a.a.O., S. 2920 ff.).

Unterlässt es die Partei im Verfahren sich eines bestimmten Beweismittels zu bedienen oder auf die Würdigung des Beweises durch die Behörde zu drängen, so entzieht sie sich des Rechtes auf Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf dieses Beweismittel. Hat die Behörde im Erstverfahren unzutreffenderweise ein vorhandenes oder angebotenes Beweismittel nicht berücksichtigt, nicht für wesentlich erachtet oder unzutreffend ausgewertet, so liegt darin möglicherweise ein im Rechtsmittelverfahren zu verfolgender Verfahrensmangel. Dieser Umstand bildet aber nicht zugleich auch den Wiederaufnahmegrund des neu hervorgekommenen Beweismittels. Eine Wiederaufnahme kann nicht wegen einer Mangelhaftigkeit des früheren Verfahrens stattfinden (vgl. Stoll, a.a.O., S. 2922, und die dort angeführten VwGH-Judikaturstellen).

Wie das Finanzamt, so geht auch der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Bw. den Wiederaufnahmeantrag innerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO gestellt hat.

Im gegenständlichen Berufungsfall gilt es demnach zu beurteilen, ob Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO gegeben sind.

Evident ist, dass der Bw. seinen Wiederaufnahmsantrag im Ergebnis einzig darauf stützt, dass er durch die Arbeitnehmerveranlagungsbescheide der Kalenderjahre 2005 und 2006 (je datiert mit 10.4.2007) und den Ausführungen im Steuerbuch 2005 davon Kenntnis erlangt habe, dass die ihm im Zusammenhang mit seinem Jus-Studium im Kalenderjahr 2004 erwachsenen Aufwendungen sehr wohl als „vorweggenommene Werbungskosten“ anzusehen seien.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellen aber diese vom Bw. sowohl im Wiederaufnahmsantrag vom 9. Juli 2007 als auch im Berufungsschriftsatz vom 12. Dezember 2007 wiederholt ins Treffen geführte Umstände keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b leg. cit. dar. Dies deshalb, da Wiederaufnahmsgründe nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachenumstände darstellen, die lediglich später neu hervorkommen (nova reperta). In Zukunft entstehende bzw. später verwirklichte Tatsachenumstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe. Anzumerken gilt, dass vom Bw. auch nicht nur ansatzweise neue Tatsachen oder Beweismittel angeführt worden sind, die im abgeschlossenen Verfahren betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2004 noch nicht bekannt gewesen und nach Bescheiderlassung neu hervorgekommen sind.

Auch ist den Inhalten des vorgelegten Verwaltungsaktes in keiner Weise entnehmbar, dass den befassen Organen der Abgabenbehörden, sowohl erster als auch zweiter Instanz, der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht vollständig bekannt gewesen ist. So führt der Bw. in der Berufungsschrift im Wesentlichen selbst aus, dass der Unabhängige Finanzsenat durch die „spitzfindige Gesetzesauslegung“ in der Berufsentscheidung betreffend das Jahr 2004 die Sach- und Rechtslage verkannt habe, nicht aber, dass diesem der Sachverhalt nicht bekannt gewesen sei.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Abweisungsbescheid rechtskonform ausgeführt, dass Erstens die vom Antragsteller vorgebrachten Wiederaufnahmsgründe bereits von der Abgabenbehörde zweiter Instanz abschließend gewürdigt worden seien und Zweitens neue Sachverhaltselemente (Tatsachen) vom Antragsteller nicht eingewandt worden seien.

Diesen Ausführungen ist der Bw. aber auch im Zuge des nunmehr abgeführten Berufsverfahrens nicht entscheidungsrelevant entgegengetreten.

Wie obenstehend bereits ausgeführt wurde, ist das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme des Verfahrens dem Grunde nach nicht dazu geeignet, die Folgen einer erst später (nach Bescheiderlassung) erkannten - wie der Bw. vermeint - unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist ausschließlich aus der Sicht des jeweiligen abgeschlossenen Verfahrens zu beurteilen. Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) 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.

Aus allen bezughabenden Schriftsätzen des Bw. geht hervor, dass dieser seine gesamte Argumentationslinie ausschließlich auf neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen stützt. Solche Erkenntnisse, wie auch Ausführungen im Steuerbuch 2005, stellen jedoch, wie oben ausgeführt, keinen Wiederaufnahmsgrund (keine Tatsachen) dar. Solcherart vermögen sie nicht, eine Wiederaufnahme zu tragen. Das Finanzamt hat daher zu Recht dem Wiederaufnahmsantrag keine Folge gegeben.

Auch kann dem Bw. nicht gefolgt werden, wenn er die Auffassung vertritt, der bekämpfte Bescheid sei von einem wegen Befangenheit abzulehnenden Organ erster Instanz erlassen worden. Dies deshalb, da sich Organe von Abgabenbehörden des Bundes gemäß § 76 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen haben,

- a) wenn es sich um ihre eigenen Abgabenangelegenheiten oder um jene eines ihrer Angehörigen (§ 25), ihres Mündels oder Pflegebefohlenen handelt;
 - b) wenn sie als Vertreter einer Partei (§ 78) noch bestellt sind oder bestellt waren;
 - c) wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, ihre volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen;
 - d) im Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz überdies, wenn sie an der Erlassung des angefochtenen Bescheides oder der Berufungsvorentscheidung (§ 276 Abs. 1 und 5) mitgewirkt oder eine Weisung im betreffenden Verfahren erteilt haben
- oder wenn eine der in lit. a genannten Personen dem Rechtsmittelverfahren beigetreten ist.

Die in lit. a, b und d des § 76 Abs. 1 BAO aufgezählten Befangenheitsgründe - deren Verwirklichung bereits dazu führen würde, dass sich ein Behördenorgan der Amtsausübung jedenfalls enthalten müsste, weil Befangenheit von Gesetzes wegen vermutet wird - kommen im vorliegenden Fall unbestritten nicht zur Anwendung.

Allerdings vermochte der Bw. mit seinem diesbezüglichen Vorbringen in der Berufungsschrift vom 12.12.2007 auch nicht entscheidungsrelevant darzutun, dass der Organwalter der ersten Instanz nicht Willens oder innerer Hemmungen wegen nicht in der Lage gewesen wäre, eine Amtshandlung im Sinne des Gesetzes objektiv durchzuführen. Der alleinige Umstand, dass sich eine Rechtsansicht eines Organwalters nicht mit jener der antragstellenden Partei deckt und ebenso im Rahmen der Erörterung des Streitfalles unter Anführung diverser Beispiele zum Ausdruck gebracht wird, vermag Zweifel an der Unbefangenheit des befassten Organwalters nicht zu begründen. Da somit nach der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage kein ins Gewicht fallender Grund im Sinne des § 76 Abs. 1 lit. c BAO, für eine Enthaltung des mit dem Wiederaufnahmeantrag befassten Organes vorlag, geht das diesbezügliche Vorbringen des Bw. ins Leere. Evident ist auch, dass vom Bw. eine Ablehnung des mit der Erledigung des gegenständlichen Rechtsmittelfalles bestellten hauptberuflichen Mitgliedes des Unabhängigen Finanzsenates (§ 276 Abs. 3 BAO) nicht eingewandt worden war. Abschließend gilt zu diesem Vorbringen ergänzend anzumerken, dass sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Befangenheit von Organen der Abgabenbehörden erster Instanz im verwaltungsrechtlichen Berufungsverfahren im Hinblick auf § 289 Abs. 2 BAO insoweit als unbeachtlich erweist, weil die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz an die Stelle des (möglicherweise befangenheitsbelasteten) Bescheides der Behörde erster Instanz tritt.

Aufgrund dieser - eindeutigen - Sach- und Rechtslage war dem Berufungsbegehren die Anerkennung zu versagen.

Es war daher dem Antrag der Amtspartei zu folgen und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 29. Juli 2009