

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 27. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Leibnitz vom 29. Juli 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 15. Mai 2003 an das Finanzamt Leibnitz (FA) beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme (WA) seines Einkommensteuer- (ESt-) Veranlagungsverfahrens für 2001 "gemäß § 303/4 BAO (Wiederaufnahme von Amtswegen)", weil er "erst jetzt erfahren habe", dass die Kosten für die Errichtung seines Neubaues als Sonderausgaben berücksichtigt werden könnten. Dem Antrag schloss er einen Bauplan, die Baubewilligung für seinen Wohnhausneubau und einen Grundbuchsatz bei (sämtliche datiert ex 2001), sowie einen amtlichen Vordruck (L 75), in welchem er Bezug habende Aufwendungen aus dem Jahr 2001 anführte.

Das FA behandelte die Eingabe des Bw. als Antrag auf WA nach § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), den es mit Bescheid vom 29. Juli 2003 abwies. Begründend führte es aus, dass im anhängigen Fall keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel vorlägen. Vielmehr hätten die bisher nicht geltend gemachten (vergessenen) Sonderausgaben lediglich zu einer unvollständigen Erklärungserstellung geführt. Da die Eintragung derartiger Sonderausgaben im Steuererklärungsformular in jenem Bereich vorgesehen sei, in welchem der Bw. Eintragungen über seine Aufwendungen für Personenversicherungen und Kirchenbeiträge gemacht habe, sei nicht davon auszugehen,

dass er "erst jetzt von der Absetzbarkeit Kenntnis erlangt" habe. Unter diesen Umständen sei die Antragstellung "nicht zielführend" gewesen.

In seiner fristgerecht gegen den Abweisungsbescheid eingebrachten Berufung räumte der Bw. zwar ein, dass er seine Abgabenerklärung unvollständig erstellt habe, doch habe er zu diesem Zeitpunkt von der "Hausbau-Abschreibungsmöglichkeit" keine Kenntnis gehabt. Erst "Anfang Mai dieses Jahres" habe er davon gehört und sich daraufhin umgehend, sowohl bei der Informationsstelle des FA seines Arbeitgebers als auch bei seinem Wohnsitz-FA, erkundigt. Man habe ihm die Möglichkeit eines WA-Antrages bestätigt und ihn auf ein entsprechendes Formular verwiesen. Es sei ihm zudem erklärt worden, er könne einen solchen Antrag auch selbst formulieren.

Das FA legte den Akt ohne weitere Maßnahmen dem UFS zur Entscheidung vor. In der Berufungsvorlage verwies es darauf, dass sich die Auskunft an den Bw. lediglich auf die Möglichkeit einer Antragstellung beschränkt habe. Eine Aussage über die Art der Erledigung des Antrages sei naturgemäß nicht gemacht worden, hätte dies doch die Kenntnis jener Argumente erfordert, auf welche sich der noch einzubringende Antrag stützte.

Im zweitinstanzlichen Verfahren verwies der Bw, im Wesentlichen unter Wiederholung seines bisherigen Vorbringens, auf ein Gespräch unter Arbeitskollegen, durch welches er Anfang Mai 2003 erstmals "hellhörig geworden" sei. Noch am selben Tag habe er sich zunächst telefonisch beim FA erkundigt, bzw. einige Tage später dort auch persönlich vorgesprochen. Nach Einsicht in die Computerdaten habe ihm die Beamtin in der Informationsstelle einen Vordruck betreffend eine Anregung auf Durchführung einer WA von Amts wegen ausgehändigt und dazu mitgeteilt, welche Unterlagen einer solchen Eingabe beizuschließen seien. Daraufhin habe er am 15. Mai 2003 seinen WA-Antrag eingebracht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Das WA-Verfahren öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der Bescheid durch bestimmte Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert wurde.

Das Instrument der WA gehört zu den außerordentlichen Rechtsbehelfen. Es kommt nur dann zur Anwendung, wenn besondere Vorkommnisse es rechtfertigen, dass in ein bereits rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren eingegriffen wird. Welche Umstände dies sind, regelt das Gesetz in § 303 BAO abschließend. Liegen solche Voraussetzungen nicht vor, bleibt es beim Vorrang der Rechtssicherheit vor der Rechtsrichtigkeit, das heißt, es bleibt bei jener Rechtslage, die durch den betreffenden Bescheid geschaffen wurde, auch wenn diese im Einzelfall nicht dem Gesetz entsprechen sollte. Dabei darf nicht außer Acht gelassen werden, dass bis zum Eintritt einer solchen Situation verschiedenste Möglichkeiten bestanden haben,

allfällige Unklarheiten, Unvollständigkeiten oder Mängel im ordentlichen Verfahren zu beseitigen.

Ausgangspunkt für die WA eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens kann nach dem Gesetz entweder ein Antrag der Partei eines Abgabenverfahrens oder eine amtswegige Maßnahme der Abgabenbehörde sein. Zwar unterscheiden sich die Voraussetzungen für die Zulässigkeit dieser Maßnahmen nicht in den grundsätzlichen Tatbeständen, sehr wohl aber in Details.

Die für das anhängige Verfahren maßgeblichen Bestimmungen des § 303 BAO lauten:

*Abs. 1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist statzugeben, 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 grobes 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.*

*Abs. 2) 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.*

*Abs. 4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.*

Der in § 303 Abs. 1 lit.b) geregelte Fall wird auch als so genannter "Neuerungstatbestand" bezeichnet.

Wesentlicher Unterschied zwischen einem WA-Verfahren auf Antrag einer Partei und einem amtswegigen WA-Verfahren ist somit einerseits das Verschuldensmoment im Bereich des Neuerungstatbestandes (bei der amtswegigen WA spielt ein Verschulden am verspäteten

Bekanntwerden nur im Rahmen der Ermessenserwägungen eine Rolle) bzw. die für WA-Anträge in Abs. 2 vorgesehene Frist von drei Monaten ab Kenntnis des WA-Grundes (die amtswegige WA ist dagegen nur durch die Verjährungsbestimmungen begrenzt). Im Übrigen sind jedoch beide Arten der WA an die gleichen Voraussetzungen geknüpft.

Eine WA nach § 303 Abs. 4 BAO schließt schon begrifflich den Antrag einer Partei aus. Wird ein solcher dennoch eingebracht, kommt ihm lediglich die Wirkung einer (unverbindlichen) Anregung zu. Ein Rechtsanspruch auf – positive oder negative - Erledigung einer solchen Anregung besteht für den "Anregenden" nicht.

Anderseits ist die bloße Fehlbezeichnung eines Anbringens grundsätzlich unschädlich.

Ein Antrag auf amtswegige WA ist von der Behörde daher daraufhin zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine WA nach § 303 Abs. 1 und 2 BAO erfüllt sind. Insoweit unterliegt die Behörde auch der Entscheidungspflicht. Darüber, ob sie die Anregung einer amtswegigen WA aufgreift oder nicht, muss sie dagegen nicht bescheidmäßig absprechen.

Im anhängigen Fall hat die Erstbehörde die Eingabe des Bw. pflichtgemäß als Antrag auf WA behandelt und unter den o. a. Aspekten des § 303 Abs. 1 lit. b) und Abs. 2 BAO geprüft bzw. erledigt. Gemäß der Judikatur des VwGH ist damit auch die Entscheidungskompetenz im zweitinstanzlichen Verfahren vorgegeben (VwGH 10.12.1991, 89/14/0064 u. a.). Der UFS hatte deshalb nur die Voraussetzungen für eine beantragte Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand zu prüfen. Überlegungen in Hinblick auf eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO sind daher nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Im WA-Verfahren ist der Antragsteller behauptungs- und beweispflichtig. Beim Neuerungstatbestand betrifft dies das Vorliegen des WA-Grundes, das Fehlen des Verschuldens und die Rechtzeitigkeit der Antragstellung (VwGH 28.6.1988, 88/14/0113).

Im gegenständlichen Verfahren hat der Bw. im Wiederaufnahmeantrag zwar Tatsachen und Beweismittel vorgebracht (Unterlagen zur Errichtung seines Wohnhauses), die bei Erlassen des Einkommensteuerbescheides schon existiert haben, der Behörde aber nicht bekannt waren. Diese hätten wohl auch zu einem anderen Bescheidspruch geführt, wären sie vor Eintritt der Rechtskraft bekannt gewesen. Damit wurden allerdings die Voraussetzungen für eine WA noch nicht erfüllt.

Unstrittig ist, dass dem Bw. die Tatsache seines Hausbaues bei Eintritt der Rechtskraft des am 31. Juli 2002 ergangenen ESt-Bescheides für 2001 bekannt war und auch die mit dem Anbringen vom 15. Mai 2003 vorgelegten Beweismittel zu diesem Zeitpunkt bereits existiert hatten. Zudem weist nichts darauf hin, was ihn – abgesehen von der vorgebrachten Unkenntnis über die Sonderausgabenabzugsfähigkeit der betreffenden Kosten – daran gehindert hätte, die erforderlichen Beweismittel der Behörde zeitgerecht vor der Rechtskraft des ESt-Bescheides 2001 vorzulegen.

Dass in Bezug auf diesen Sachverhalt die Drei-Monatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO bis zum 15. Mai 2003 zweifelsfrei abgelaufen war, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Tatsächlich hat der Bw. seinen Antrag auch gar nicht auf diese Tatsachen und Beweismittel gestützt. Vielmehr hat er sein Begehr ausschließlich mit der Unkenntnis über die Qualität seiner Gebäudeerrichtungskosten als Sonderausgaben begründet. Was der Bw. als "neu hervorgekommen" vorbringt, ist aber weder eine Tatsache noch ein Beweismittel sondern lediglich die rechtliche Beurteilung von Tatsachen bzw. Beweismitteln.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs.1 lit. b BAO sind ausschließlich Sachverhaltselemente. Dazu gehören auch Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 28.9.1998, 96/16/0158, 23.4.1998, 95/15/0108, 30.5.1994, 93/16/0096; 12.8.1994, 94/14/0018, 0042; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>2</sup>, § 303, Tz. 7, Seite 727).

Keine Tatsachen im Sinne des § 303 Abs.1 lit. b BAO sind dagegen 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 veranlasst oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (VwGH vom 26.7.2000, 95/14/0094; 23.4.1998, 95/15/0108; 17.9.1990, 90/15/0118; 2.12.1985, 84/15/0217).

Von einem nachträglichen Hervorkommen von Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, kann nach der Judikatur des VwGH keine Rede sein, 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 Folgen eines Rechtsirrtums können nicht durch einen Wiederaufnahmeantrag beseitigt werden (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038, mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2926 f und 11.2.1988, 86/16/0192).

Nichts anderes gilt für die Unkenntnis einer Gesetzesbestimmung, die unter den Begriff des Rechtsirrtums im weiteren Sinn fällt. Da sie keine nachträglich hervorgekommene Tatsache darstellt, ist es für das beantragte WA-Verfahren auch nicht relevant, ob dem WA-Werber die Unkenntnis subjektiv vorwerfbar ist und wann er von der Rechtslage Kenntnis erlangt hat.

Die nachteiligen Folgen einer früheren, unzutreffenden Würdigung oder Wertung bzw. einer fehlerhaften, rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Das WA-Verfahren ist nicht geeignet, im Veranlagungsverfahren irrtümlich nicht geltend gemachte Ausgaben nach Eintritt der Rechtskraft zum Abzug zu bringen.

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 21.12.1999, 99/14/029; 22.10.1980, 695/80).

Da es im anhängigen Fall somit bereits am Vorliegen geeigneter, neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel fehlte, war eine Beurteilung des Verschuldensausmaßes des Berufungswerbers am verspäteten Vorbringen entbehrlich.

Dem Berufungsbegehrten musste unter den gegebenen Umständen der Erfolg versagt bleiben.

Daran vermag auch der Hinweis des Bw. auf die ihm erteilte Auskunft über die Zulässigkeit eines WA-Antrages nichts zu ändern, zumal diese Auskunft grundsätzlich richtig war.

Die Möglichkeit eines WA-Antrages sieht das Gesetz in § 303 BAO vor. Die Auskunftsstelle hat auf Anfrage über die grundsätzlichen Voraussetzungen eines solchen Verfahrensinstrumentes zu informieren, damit der Auskunftssuchende entscheiden kann, ob er einen solchen Antrag einbringen möchte.

Ein derartige Auskunft stellt aber keine Aufforderung oder gar eine Anordnung dar, einen WA-Antrag einzubringen. Noch weniger enthält sie eine Aussage über die Erfolgsaussichten eines solchen Antrages.

Es bestand für den Bw. daher kein Anlass, aufgrund der Information über die Möglichkeit eines WA-Antrages auch eine positive Erledigung des Anbringens zu erwarten.

Aus der Formulierung der Eingabe vom 15. Mai 2003 bzw. den Ausführungen des Bw. im zweitinstanzlichen Verfahren ist abzuleiten, dass die erteilte Auskunft offenbar nicht nur die Möglichkeit eines Antrages auf Wiederaufnahme sondern auch Erläuterungen zur amtsweigigen Wiederaufnahme umfasst hatte. Dabei wurde der Bw. augenscheinlich darauf aufmerksam gemacht, dass zu Letzterer kein Antrag sondern lediglich eine Anregung von seiner Seite möglich ist, hätte andernfalls der Bw. doch kaum explizit eine amtsweigige WA angeregt.

Ein derartiger Gesprächsverlauf lässt den Schluss zu, dass der Bw. nicht nur über die grundsätzlichen Möglichkeiten, einen Antrag auf WA zu stellen, informiert sondern auch auf die geringen Erfolgsaussichten eines solchen Antrages nach § 303 Abs. 1 und 2 BAO hingewiesen worden war.

Mangels Entscheidungskompetenz des Auskunftsorganes konnte ein solcher Hinweis zwar keine Rechtsverbindlichkeit entfalten, doch kann diesem Umstand allenfalls im Rahmen einer Ermessensentscheidung Bedeutung zukommen.

Graz, am 15. September 2005

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: