



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in L, vertreten durch Stb, vom 18. April 2006 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 22. März 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

In den Überschussrechnungen der Jahre 1997 bis 2002 waren - wie schon im Jahr 1996 und teilweise im Jahr 1995 - unter den Erlösen jeweils auch Beträge für „Altersquote AKM 10%“ und „Altersquote SEK 10%“ ausgewiesen. Diese Beträge wurden als Einnahmen bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Berufungswerbers (Bw.) im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen der Streitjahre berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2005 stellte die nunmehrige steuerliche Vertretung des Bw. einen „Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 für die Jahre 1996 bis 2002“ und begründete diesen wie folgt:

*„Im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen für das Jahr 2003 – welche im Jänner d. J. erstmalig durch unsere Kanzlei erstellt wurden – mussten wir feststellen, dass bisher die unserem Mandanten als ‚Altersquote‘ zukommenden Beträge als steuerpflichtig behandelt wurden, obwohl diese aufgrund ihrer Freiwilligkeit gem. § 29 Ziff. 1 zweiter Satz EStG 88 nicht der Steuerpflicht unterliegen. Diese Rechtsfrage wurde auch bereits durch den*

*Berufungssenat VI der Finanzlandesdirektion Wien Niederösterreich und Burgenland mit der Zahl GZ. 6/3-... geklärt.*

*Der guten Ordnung halber dürfen wir noch festhalten, dass von unserem Mandanten in der Beilage zur Einkommensteuererklärung die Altersquote immer gesondert ausgewiesen wurde, sodass auch einer Berichtigung von Amts wegen nichts im Wege steht.*

*Zu Ihrer Information legen wir auch eine Kopie der oben zitierten Entscheidung der Finanzlandesdirektion bei."*

Zusätzlich wurden berichtigte Einkommensteuererklärungen für diese Jahre vorgelegt, in welchen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um jene Beträge der „Altersquote AKM 10%“ und „Altersquote SEK 10%“ vermindert ausgewiesen sind.

Das Finanzamt nahm diese Einkommensterverfahren wieder auf und erließ dem Wiederaufnahmeantrag des Bw. entsprechende neue Sachbescheide vom 5. April 2005.

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide für sämtliche Jahre lautet:

*„Die Wiederaufnahme von Amts wegen erfolgte auf Grund Ihrer Anregung."*

In der Folge hob das Finanzamt - im hier interessierenden Umfang der Streitjahre - die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 1997 und 1998 mit Bescheiden vom 13. Mai 2005 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf und verwies in der Begründung der Aufhebungsbescheide auf die bereits eingetretene Verjährung.

Gegen diese Aufhebungsbescheide vom 13. Mai 2005 legte die steuerliche Vertretung namens des Bw. Berufung (vom 25. Mai 2005) ein und führte begründend aus:

*„Die Begründung, wonach die Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 verjährt ist, ist unrichtig. Bei der Berechnung der 7-Jahresfrist ist auf § 209 Abs. 1 BAO Bedacht zu nehmen. Daher verlängert sich diese Frist auf acht Jahre, wenn innerhalb dieser Frist die Veranlagung bzw. die Zustellung des Abgabenbescheides erfolgt."*

Daraufhin gab das Finanzamt der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2005 Folge und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren (abermals) Sachbescheide vom 6. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998, in welchen die Erlöse „Altersquote AKM 10%“ und „Altersquote SEK 10%“ (wiederum) nicht als Einnahmen erfasst wurden. Auch diese Wiederaufnahmebescheide vom 6. Juni 2005 enthalten die wortgleiche Begründung wie jene Wiederaufnahmebescheide vom 5. April 2005.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 22. März 2006 wurden sämtliche im Rechtsbestand befindlichen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben. Dies mit folgender Begründung:

*„Gem. § 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 ein Wiederaufnahmestatbestand nachgewiesen werden kann. Der Wiederaufnahmestatbestand ist nur dann beachtlich, wenn seine Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid bewirkt hätte. Das Gesetz sieht 3 mögliche Wiederaufnahmestatbestände vor.*

- Der Bescheid wurde durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen (Erschleichungstatbestand).*
- Tatsachen oder Beweismittel sind neu hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten (Neuerungstatbestand).*
- Der Bescheid war von Vorfragen abhängig und es wurde nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden (Vorfragentatbestand).*

*Im gegenständlichen Fall kommen Erschleichungs- und Vorfragentatbestand jedenfalls nicht in Frage. Übrig bleibt daher die Beurteilung des Neuerungstatbestandes. Neu hervorgekommen ist nach Aussage des steuerlichen Vertreters der Umstand, dass die genannten Zahlungen bislang als steuerpflichtig erklärt worden waren, diese aber gem. § 29 Z 1 EStG 1988 steuerfrei wären. Offenkundig lag daher ein behaupteter Rechtsirrtum über die Steuerpflichtigkeit der empfangenen Altersquoten vor. Ein solcher Rechtsirrtum berechtigt jedoch nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup> § 303 Tz. 9f.).*

*Mangels Vorliegen eines Wiederaufnahmestatbestandes ist die Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt. Damit hat sich der Spruch der Bescheide als nicht richtig iSd. § 299 Abs. 1 BAO erwiesen und sind die Bescheide innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben.*

*Darüberhinaus war die neue Sachentscheidung aus nachstehend angeführten Gründen materiell unrichtig.*

*Die in Rede stehenden Zahlungen dienen der Sicherung des Unterhalts der Künstler. Eine unmittelbare Förderung der Kunst kann nicht angenommen werden. Überdies werden die Zahlungen in Abhängigkeit von früheren Tantiemen berechnet und stellen somit eine nachträgliche Förderung dar, welche ebenfalls keine Steuerfreiheit nach sich zieht.*

*In den Altersversorgungsleistungen der SKE und AKM sind auch kein Würdigungspreis für bisherige hervorragende künstlerische Leistungen zu sehen, da die Förderung nicht ausschließlich von der Qualität der künstlerischen Leistung abhängig gemacht wird, sondern einerseits von den Verkaufszahlen, welche nichts über die künstlerische Qualität der*

*erbrachten Leistungen auszusagen vermögen, und andererseits von der Bedürftigkeit des Künstlers (vorgesehene Höchstbeträge).*

*Die von der SKE bzw. AKM ausbezahlten Altersquoten stellen daher steuerpflichtige Einnahmen aus selbständiger Arbeit dar. Das Erkenntnis des VwGH 2000/13/0020 vom 27.3.2002 ist daher auch auf diesen Fall anzuwenden. Der Umstand, dass die unterstützten Künstler keinen klagbaren Anspruch auf diese Leistungen haben, ändert nichts an dieser Einordnung, denn das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsanspruches hat keinen Einfluss darauf, ob Einkünfte in die Steuerpflicht fallen oder nicht."*

Die Begründung der gegen diesen Aufhebungsbescheid eingebrachten Berufung vom 18. April 2006 (mit welcher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Veranlagung auf Grund der abgegebenen (teilweise berichtigten) Einkommensteuererklärungen begehrt wird) lautet:

*„Der Aufhebungsbescheid wird damit begründet, dass kein Wiederaufnahmetatbestand vorliegt, sondern lediglich ein Rechtirrtum des seinerzeitigen Steuerberaters gegeben sei. Weiters wird auf das Verwaltungsgerichtshofurteil 2000/13/0020 verwiesen, wonach die von der AKM ausbezahlte ‚Altersquote‘ steuerpflichtige Einnahmen aus selbständiger Arbeit darstellen sollen. Beide Begründungen sind unrichtig. Zunächst dürfen wir auf unseren Wiederaufnahmeantrag vom 28.2.2005 verwiesen, aus welchem hervorgeht, dass die unserem Mandanten als ‚Altersquote‘ zugeflossenen Beträge in der Einkommensteuererklärung gesondert ausgewiesen waren. Daher hätte das Finanzamt bei richtiger Beurteilung des Sachverhaltes bereits in den Steuerbescheiden 1996 bis 2002 diese Einkünfte als nicht steuerpflichtig behandeln müssen. Der Hinweis in der Begründung des Aufhebungsbescheides auf § 303 Abs. 1 BAO ist daher unmaßgeblich, da in diesem Fall § 303 Abs. 4 BAO anzuwenden ist. Der guten Ordnung halber darf noch festgehalten werden, dass die Wiederaufnahmegründe sicherlich bereits bei der Bearbeitung des Wiederaufnahmeantrages vom 28.2.2005 durch Ihr Finanzamt eingehend geprüft wurden, da – wie Sie aus dem Akt ersehen – nicht nur eine Erledigung erfolgt ist, sondern darüber hinaus auch bereits über den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Einkommensteuererklärung 1998 durch Berufungsvorentscheidung positiv entschieden wurde und unserer Berufung stattgegeben worden ist.*

*Was nunmehr den Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis 2000/13/0020 vom 27.3.2002 anlangt, so ging es in diesem Verwaltungsgerichtshofurteil um die Liebhabereibeurteilung und der damit im Zusammenhang stehenden Einkünfte. Im Übrigen wurde der angefochtene Bescheid nach § 42 Abs. 2 Ziff. 1 VwGH-Gesetz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Anders als in diesem angeführten Verwaltungsgerichtshofurteil hat sich der Berufungssenat VI der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit der Frage der Steuerpflicht der ‚Altersquote‘ eingehend beschäftigt und am 28.4.1994 folgende*

*Entscheidung (GZ 6/3-...) getroffen: Bei der ‚Altersquote‘ handelt es sich um Zuwendungen seitens der AKM im Sinne des § 11 Abs. 15 der Statuten. Solche Zuwendungen erfolgen durch den Vorstand ‚nach Maßgabe der hierfür aufgestellten durch die Generalversammlung zu genehmigenden Richtlinien für soziale Zuwendungen‘. Diese Richtlinien sehen unter anderem ‚Altersquoten‘ vor, die unter den Bedingungen des § 3 gewährt werden. Gemäß § 4 Abs. 4 dieser Richtlinien besteht einerseits kein Rechtsanspruch auf eine ‚Altersquote‘, deren Gewährung ist andererseits gemäß § 3 nicht zwingend vom Ausmaß des Geleisteten seitens des Petenten abhängig. Somit ist im Rahmen der Altersquotengewährung seitens der AKM Freiwilligkeit gegeben. Weiters wird noch angemerkt, dass ‚soziale Zuwendungen‘, wie sie § 11 Abs. 15 der Statuten nennt, nicht unbedingt an sozial Bedürftige im allgemeinen Sprachgebrauch gebunden sind, sondern unter anderem auch ‚Verdienste um die Gesellschaft‘ ein Kriterium darstellen.*

*Die von der AKM ausbezahlte ‚Altersquote‘ fällt somit eindeutig unter den § 29 Abs. 1*

*EStG 1988. Dieser lautet: Sonstige Einkünfte sind nur:*

*Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften des § 2 Abs. 3 Ziff. 1-6 gehören, die freiwillig oder ... geleistet werden, sind nicht steuerpflichtig.*

*Diese gesetzliche Bestimmung ist seit dem Jahr 1988 unverändert, sodass eine Steuerpflicht der von unserem Mandanten erhaltene ‚Altersquote‘ nicht gegeben ist."*

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

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

§ 299 Abs. 1 betrifft nicht nur Abgabenbescheide, sondern alle Bescheidarten, wie etwa Feststellungsbescheide (zB gem § 188), Haftungsbescheide (§ 244), Sicherstellungsaufträge (§ 232) und verfahrensleitende Verfügungen (§ 94) (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 6 zu § 299).

Der neue § 299 gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Eine Verbindung nach § 299 Abs. 2 setzt voraus, dass ein neuer Sachbescheid zu erlassen ist.

Dies ist beispielsweise nicht der Fall, wenn die Aufhebung erfolgt,

- wegen Rechtswidrigkeit eines Wiederaufnahmebescheides (§ 303 Abs. 4 BAO), sei es dass

kein Wiederaufnahmsgrund bestand oder kein solcher Grund im Wiederaufnahmsbescheid genannt ist, sei es, dass in richtiger Ermessensübung die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu verfügen gewesen wäre (Ritz, aaO, Tz. 9f und 49f zu § 299 mwN).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2002 "mangels Vorliegen eines Wiederaufnahmestatbestandes".

Es gilt daher, die in Rede stehenden Wiederaufnahmsbescheide zu beurteilen:

Die (vollständige) Begründung aller (an den steuerlichen Vertreter des Bw. adressierten) Wiederaufnahmsbescheide lautet:

"Die Wiederaufnahme von Amts wegen erfolgte auf Grund Ihrer Anregung."

In den Wiederaufnahmsbescheiden ist somit ein Wiederaufnahmsgrund nicht genannt.

Im Hinblick auf den Verweis auf die Anregung des steuerlichen Vertreters des Bw. ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob in jener Anregung ein Wiederaufnahmsgrund genannt ist:

Der vollständige Wortlaut der Anregung ist Folgender:

"Im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen für das Jahr 2003 – welche im Jänner d. J. erstmalig durch unsere Kanzlei erstellt wurden – mussten wir feststellen, dass bisher die unserem Mandanten als 'Altersquote' zukommenden Beträge als steuerpflichtig behandelt wurden, obwohl diese aufgrund ihrer Freiwilligkeit gem. § 29 Ziff. 1 zweiter Satz EStG 1988 nicht der Steuerpflicht unterliegen. Diese Rechtsfrage wurde auch bereits durch den Berufungssenat VI der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland mit der GZ ... geklärt.

Der guten Ordnung halber dürfen wir noch festhalten, dass von unserem Mandanten in der Beilage zur Einkommensteuererklärung die Altersquote immer gesondert ausgewiesen wurde, sodass auch einer Berichtigung von Amts wegen nichts im Wege steht.

Zu Ihrer Information legen wir auch eine Kopie der oben zitierten Entscheidung der Finanzlandesdirektion bei."

Die Einnahmen- Ausgabenrechnungen hatten Folgendes ausgewiesen (beispielsweise dargestellt für die Jahre 1998 und 2001):

1998

Einnahmen

Erlöse

Altersquote AKM 10%	217.600,00 S
Altersquote SKE 10%	21.951,00 S

2001:

Einnahmen

Erlöse

Altersquote AKM 10%	231.680,00 S
Altersquote SKE 10%	33.192,00 S

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen 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.

Die geforderten Voraussetzungen bestimmen sich gemäß § 303 Abs. 1 BAO wie folgt:

lit. a) Der Bescheid ist durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

lit. c) Der Bescheid war von Vorfragen abhängig und wurde nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Dass mit Rücksicht auf die obigen Ausführungen die Tatbestände der lit. a und c erfüllt sind, kommt nicht in Betracht.

Entscheidungswesentlich ist somit, ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen sind, die im abgeschlossenen 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.

Eine neu hervorgekommene Tatsache wird nicht genannt.

Bezüglich der ins Treffen geführten (einen anderen Steuerpflichtigen betreffenden)

Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion ist auf Ritz, aaO, unter Tz. 12 zu § 303 (mwN) zu verweisen: Keine Beweismittel sind zB Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden.

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind 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,
- Hervorkommen von Rechtsirrtümern.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen und 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 offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (Ritz, aaO, Tz. 9f zu § 303 mwN).

Dem Inhalt der Anregung folgend war genau das der Fall: Im Gegensatz zum bisher bestellt gewesenen Steuerberater vertrat der nunmehrige steuerliche Vertreter (gestützt auf eine als rechtsrichtig eingestufte Entscheidung der Finanzlandesdirektion) die Rechtsansicht, die dem Bw. als Altersquote zukommenden Beträge seien nicht steuerpflichtig.

Zur Ermessensübung ist auszuführen, dass im Rahmen des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Jahr für Jahr waren die in Rede stehenden Beträge der Altersquote in beträchtlicher Höhe (absolut gesehen als auch relativ gegenüber den weiteren Einkünften) erklärungsgemäß (nach letzter, nunmehriger Beurteilung des Finanzamtes: zutreffend) als steuerpflichtig behandelt worden. Mit der Aufhebung wurde letztlich bloß der jahrelang bestandene Veranlagungsstand aller Jahre wieder hergestellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Jänner 2009