

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und Berichterstatterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Senatsmitglieder Richter Johann Jungwirth, Dkfm.Dr. Peter Bernert und Dr. Otto Farny in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Leitner+Leitner GmbH, Ottensheimerstraße 32, 4040 Linz, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 6. Juli 2007, betreffend Antrag gemäß § 201 BAO iVm § 303 BAO (Rückerstattung von Landeszuschlägen zu den Buchmacher- und Totalisateurwettgebühren), StNr. xy in der Sitzung am 18. März 2014 nach durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Erkenntnis, dass ein Steuergesetz bereits seit geraumer Zeit nicht mehr in Geltung steht, eine „Tatsache“ iSd § 303 BAO ist, um über die Wiederaufnahme des Verfahrens eine Rückzahlung der irrtümlich gezahlten Steuerbeträge zu erwirken.

Das Finanzamt konnte über § 201 BAO iVm § 299 BAO und § 302 BAO nur ein Jahr zurück aufrollen, § 303 BAO iVm § 304 BAO sieht für die Wiederaufnahme des Verfahren den längeren Zeitraum von fünf Jahren vor.

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu

erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

Überblick:

1. Verfahrensablauf vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
2. Verfahrensablauf vor dem Bundesfinanzgericht
3. Gesetz vom 24. Mai 1921, womit der Stadtgemeinde Linz eine Auflage auf die Totaliseur- und Buchmacherwettgebühren des Bundes eingeräumt wird (LGBl. 114/1921)
4. Gesetz vom 9. Juli 1979 zur Bereinigung der Rechtsordnung des Landes (Landes-Rechtsbereinigungsgesetz), LGBl. Nr. 78/1979, Oberösterreich:
5. Zuschläge für Totaliseur- und Buchmacherwetten – allgemeines
6. Tatsachen iSd § 303 BAO
7. Schlussfolgerung
8. Nichtzulassung der Revision

1. Verfahrensablauf vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel

Die Bf. betreibt laut Firmenbuchauszug FN x1 den Geschäftszweig Wettdienstleistungen. Sie veranstaltet Wetten zu sportlichen Veranstaltungen.

Am 21.9.2006 teilte die Bf. dem Finanzamt mit: Für jene Veranstaltungen, die in den Jahren 2001 bis 2006 in der Landeshauptstadt Linz stattgefunden haben, seien zur Bundesabgabe auf Wetteinsätze entsprechende Landeszuschläge im Wege der Selbstbemessung an das Finanzamt entrichtet worden, diese hätten von Mai 2001 bis Mai 2006 28.526,78 Euro betragen. Die Bf. habe mit Schreiben vom 23.6.2006 die Auskunft erhalten, wonach die Erhebung derartiger Zuschläge für Veranstaltungen, die in der Landeshauptstadt Linz stattgefunden haben, unzulässig seien, da das Gesetz vom 24. Mai 1921, LGBl. 1921/114, mit dem Oberösterreichischem Landes-Rechtsbereinigungsgesetz LGBl. 1979/78 ersatzlos aufgehoben wurde - **und stellte das Ansuchen**

1. auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 betreffend die Festsetzung der Bundesstammabgabe gemäß § 33 TP 17 GebG und der zu dieser Stammabgabe entrichteten Zuschläge zu den Totaliseur- und Buchmacherwettgebühren gemäß § 1 iVm § 3 Gesetz vom 24. Mai 1921, LGBl. 1921/114, womit der Stadtgemeinde Linz eine Auflage auf die Totaliseur- und Buchmacherwettgebühren des Bundes eingeräumt wird,
2. auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 2001 und 2002 betreffend die Festsetzung der Bundesstammabgabe gemäß § 33 TP 17 GebG und der zu dieser Stammabgabe entrichteten Zuschläge zu den Totaliseur- und Buchmacherwettgebühren gemäß § 1 iVm § 3 Gesetz vom 24. Mai 1921, LGBl.

1921/114, womit der Stadtgemeinde Linz eine Auflage auf die Totalisateur- und Buchmacherwettgebühren des Bundes eingeräumt wird,

3. und Rückzahlung der daraus resultierenden Guthaben gemäß § 239 BAO.

Am 26.1.2007 ersuchte das Finanzamt die Bf. um Stellungnahme und sendete ihr in der Beilage eine Aufstellung der Landeszuschläge zu, wonach Differenzen zwischen der von der Bf. angegebenen und den von Betriebsprüfung des Finanzamtes ermittelten Landeszuschlägen aufschienen.

Die Bf. überreichte am 16.2.2007 eine Beantwortung. Sie schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und ersuchte um Rückerstattung: 2001: 5.448,46 Euro Landeszuschlag auf Einsatz – und Gewinnsteuern; 2002: 940,47 Euro; 2003: 6.721,87 Euro; 2004: 4.889,79 Euro. Weiters verwies sie auf die Beilagen: 2005: 6.169,74 und 2006: 1.077,2, das ergäbe insgesamt einen Rückforderungsanspruch von 25.247,53 Euro.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 6.7.2007 das Ansuchen um Rückerstattung der Zuschlagsabgabe der Stadt Linz zu den Buchmacher- u. Totalisateurwettgebühren für den Zeitraum Mai 2001 bis August 2005 ab. Für die Kalendermonate Jänner 2003 bis August 2005 sei eine Festsetzung, insbesondere gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO und § 201 Abs. 3 Z 2 BAO nicht möglich, da das nachträgliche Bekanntwerden einer Änderung einer gesetzlichen Bestimmung jedenfalls nicht die Voraussetzungen gemäß § 303 BAO erfülle. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die mit Bescheid festgesetzten Zeiträume Mai 2001 bis Dezember 2002 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei ebenso nicht möglich. Über den Zeitraum September 2005 bis Mai 2006 werde eine gesonderte Entscheidung ergehen.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Bei den Zuschlägen der Stadt Linz zu den Buchmacher- und Totalisateurwettgebühren handle es sich um Selbstbemessungsabgaben. Eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe erfolge somit lediglich im Rahmen des § 201 BAO. Bei sinngemäßigem Erfüllen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens nach den §§ 303 ff BAO sei eine Festsetzung möglich. Ein Wiederaufnahmegrund sei das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel. Die gegenständlichen Anträge gründeten auf der neu hervorgekommenen Tatsache, dass ein Abgabengesetz vom zuständigen Gesetzgeber bereits im Jahr 1979 ersatzlos aufgehoben worden sei und seit damals nicht mehr dem Rechtsbestand angehöre. Ob ein Abgabengesetz in Geltung ist, sei keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage. Sei ein Gesetz ersatzlos aufgehoben worden, bleibe für eine rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes in Bezug auf dieses Gesetz kein Raum. Laut *Gassner*, SWK 1991, AV1 sei zur Vermeidung von verfassungswidrigen Ergebnissen eine verfassungskonforme Interpretation vorzunehmen.

Die Bf. beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 3.10.2007 als unbegründet ab.

„Die Berufung wird darauf gestützt, dass § 201 BAO eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben normiere ua. bei sinngemäßem Erfüllen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens nach §§ 303ff BAO. Die berufsgegenständlichen Anträge würden sich auf der neu hervorgekommenen Tatsache, dass ein Abgabengesetz vom zuständigen Gesetzgeber bereits im Jahr 1979 ersatzlos aufgehoben worden wäre und somit seit damals nicht mehr dem Rechtsbestand angehören würde. Ob ein Abgabengesetz in Geltung sei, sei keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage. Darüber hinaus sei bei der Beurteilung des Vorliegens eines Wiederaufnahmsgrundes iSd § 303 Abs. 1 BAO zur Vermeidung von verfassungswidrigen Ergebnissen eine verfassungskonforme Interpretation vorzunehmen.

Dazu ist zu sagen: Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, z.B. Zustände, Vorgänge, Beziehungen, oder Eigenschaften. Keine Wiederaufnahmsgründe, keine Tatsachen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen durch Unkenntnis der Gesetzeslage. Der Tatsachenbegriff des § 303 BAO bedarf keiner verfassungskonformen Interpretation.“

Fristgerecht stellte die Bf. den Vorlageantrag.

2. Verfahrensablauf vor dem Bundesfinanzgericht

Das Bundesfinanzgericht übersendete am 23. Jänner 2014 sowohl der Bf. als auch dem Finanzamt Vorhalte zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat, in welchen es den Stand des Sachverhaltes darstellte und mitteilte, dass aus Sicht der Berichterstatterin nach der Sach- und Rechtslage das Rechtsmittel unvorgreiflich der Senatsverhandlung abzuweisen wäre. Das Bundesfinanzgericht räumte den Parteien die Möglichkeit einer Stellungnahme bis 1. März 2014 ein, wovon weder die Bf., noch das Finanzamt Gebrauch machte. Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes im Vorhalt legte das Finanzamt den „stattgebenden“ Bescheid gemäß § 201 BAO [iVm § 299 BAO] vom 8. August 2008 vor, mit welchem der Landeszuschlag für die Stadt Linz für den Zeitraum Monate 09/05 bis 05/06, der von der Bf. in Höhe von 2.967,30 Euro gemeinsam mit der Wettgebührenabrechnung gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 und § 31 Abs. 3 GebG selbst berechnet und abgeführt wurde, mit Null Euro festgesetzt wurde.

Das Bundesfinanzgericht nahm Einsicht in die von der Bf. zitierten Artikel *Gassner*, *Gilt für die Steuerbilanz das Verfassungsrecht?* Zur Diskussion um eine grundlegende Reform des Bilanzsteuerrechtes, SWK 1991, AV1 und *Gaier*, *Der Verfassungsgerichtshof zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO*, SWK 1991, A V 1. VfGH 6.12.1990, B 783/89.

Die **mündliche Verhandlung vor dem Senat** wurde am 18. März 2014 abgehalten.

Zu Beginn der mündlichen Verhandlung wurde den Parteien (die Bf. ist persönlich nicht erschienen, sondern war durch den Steuerberater vertreten) und Beisitzern eine Darstellung des Sachverhaltes, des bisherigen Verfahrensablaufes und der

Rechtsmeinung der Berichterstatterin unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung und der Senatsentscheidung als Beilage zur Niederschrift ausgehändigt und ergänzend ausgeführt:

Die Höhe der berechneten Steuerbeträge wurden sowohl von der Bf. (PV) als auch vom Finanzamt außer Streit gestellt.

„PV: Die Position der Bf. ist folgende: Die Bf. hat immer die Wettgebühren und Landeszuschläge "brav" abgeführt. Es gab Betriebsprüfungen, zuletzt 2005. Die Wirtschaftskammer teilte der Bf. 2006 mit, dass es die Steuer seit 26 Jahren nicht mehr gibt. Sie können sich vorstellen, wie sich meine Mandantin fühlte. Es wäre eigentlich richtig, dass die Bf. die Zuschläge zurückbekommt. Kern des § 303 BAO ist, dass es um die Rechtsrichtigkeit geht. Der Fall ist so besonders, dass es um die Grundfesten geht. Das FA prüft das auch. Wenn so ein Fehler passiert, dann gehört er auch wieder gut gemacht. Es ist notwendig, dass man schaut, wie kann man den Fehler wieder gut machen. Ich glaube, dass der Fall weit über die im Vorhalt zitierte Literatur und Judikatur hinausgeht. Wenn aber ein Gesetz aufgehoben wird und jemand grundlos zahlt, und jemand grundlos nimmt, sollte trotzdem der Fehler bereinigt werden. Man sollte das Verfahrensrecht so anwenden, dass man zum richtigen Ergebnis kommt. Es ging im Artikel "Gaier" um einen Fall, in welchem nur das Jahr wiederaufgenommen wurde, in welchem eine Steuer herauskam, die anderen Jahre, in welchen eine Steuer zurückgezahlt hätte werden sollen, wurden nicht wiederaufgenommen. Der Verfassungsgerichtshof sagte dazu, dass §303 BAO verfassungskonform auszulegen ist, die Rechtsrichtigkeit geht vor. Dieser Fall ist ein besonderer Fall, da seit über 25 Jahren das Gesetz nicht mehr existiert. Das ist zwar keine neue Tatsache, aber man sollte das Verfahrensrecht so auslegen, dass der Bf. zumindest die Zuschläge für 5 Jahre zurückgezahlt werden....

Finanzamt: Das Finanzamt hält das bisherige Vorbringen aufrecht. Das FA ist an verfahrensrechtliche Vorschriften der BAO gebunden und kann nur in dessen Rahmen handeln. Nach den Vorschriften der BAO liegt unter anderem nur ein WA-Grund vor, wenn neue Tatsachen hervorkommen. Nach ständiger Rsp. des VwGH stellt der gegenständliche Fall keine neuen Tatsachen dar. Insbesondere nicht das Hervorkommen von Rechtsirrtümern, sei es von der Abgabenschuldnerin oder von der Abgabenbehörde. "Neue Tatsachen" sollen bewirken, dass ein Sachverhalt so rechtlich beurteilt wird, wie er wirklich gewesen ist und nicht, um bloß den Folgen einer unzutreffenden Würdigung eines bereits vollständig offengelegten Sachverhaltes Rechnung zu tragen. Siehe auch VwGH 17.9.1990, 90/15/0118. Der VfGH-Fall war etwas anders, es wurde in zusammenhängenden Fällen unterschiedlich entschieden.

PV: Das Besondere an der VfGH Entscheidung war, wie der VfGH damit umgegangen ist. Er hätte ohne weiters sagen können, "keine neue Tatsache", aber das hat er nicht gemacht. Ich darf auf Ritz, §303, Tz 41 verweisen. Der VfGH sagte, "rein technisch mag das stimmen", wenn sich aber ein Wertungswiderspruch auftut, dann sollte man diese Auslegung vornehmen. Es geht nicht nur darum, formal dem Gesetz Genüge zu tun,

sondern es geht darum, Wertungswidersprüche zu vermeiden. Ein zweiter Punkt: ich verweise auf die Bundessteuertagung 2004, das BMfF hat folgenden Sachverhalt geprüft: Jemand hatte irrtümlich eine Gebühr selbstberechnet und drei Jahre später den Antrag gemäß § 201 BAO gestellt. Das BMfF bejahte diesen Fall als Anwendungsfall des § 201 BAO. Es wäre angemessen, wenn man für den vorliegenden Fall eine Lösung findet.

FA: Das Resümee, das in dem og. VfGH-Erkenntnis ist, in zusammenhängenden gleichgelagerten Fällen, die die Behörde unterschiedlich entschieden hat, die sind gleich zu behandeln, kann man auf den vorliegenden Fall nicht anwenden.

Das Finanzamt hält die bisherigen Anträge aufrecht und ersucht, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

PV: stellt den Antrag, den Beschwerden stattzugeben.“

Erwägungen

3. Gesetz vom 24. Mai 1921, womit der Stadtgemeinde Linz eine Auflage auf die Totalisateur- und Buchmacherwettgebühren des Bundes eingeräumt wird (LGBl. 114/1921)

§ 1 lautete: Der Stadtgemeinde Linz wird das Recht eingeräumt, auf die durch die Gesetze vom 28. Juli 1919, StGBI. Nr. 388, und 29. April 1920, StGBI. 193, festgesetzten Totalisateur- und Buchmacherwettgebühren des Bundes einen Zuschlag einzuheben.

§ 2 lautete: Der Gemeindezuschlag beträgt:

- a) 60% zu der Totalisatoreinsatzgebühren des Bundes,
- b) 60% zu der Buchmachereinsatzgebühr des Bundes,
- c) 20% zu der Totalisateur- und Buchmachergewinstgebühr des Bundes,
- d) 20% zu der 20%igen Buchmacherpauschalgebühr.

§ 3 lautete: Die Die Einhebung des Gemeindezuschlages erfolgt gleichzeitig mit der Einhebung der Gebühren des Bundes und die Abfuhr an die Stadtgemeinde Linz sogleich nach der von der Finanzbehörde gepflogenen Abrechnung.

§ 4 lautete: Das Gesetz tritt mit dem Tage der Kundmachung im Landesgesetz- und Verordnungsgesetzblatte in Kraft.

4. Gesetz vom 9. Juli 1979 zur Bereinigung der Rechtsordnung des Landes (Landes-Rechtsbereinigungsgesetz), LGBl. Nr. 78/1979, Oberösterreich:

§ 1 lautet: Die auf der Stufe von einfachen Gesetzen stehenden Rechtsvorschriften, die vor dem 1. Juli 1947 in Kraft getreten sind, werden soweit sie als Landesrecht noch in Geltung stehen und soweit nicht die §§ 2 und 3 etwas anderes bestimmen, in der derzeit geltenden Fassung aufgehoben.

Die §§ 2 und 3 dieses Gesetzes normieren Ausnahmen von § 1, worunter das Gesetz vom 24. Mai 1921, womit der Stadtgemeinde Linz eine Auflage auf die Totalisateur- und Buchmacherwettgebühren des Bundes eingeräumt wird (LGBl. 114/1921), nicht genannt ist.

Damit ist das Gesetz vom 24. Mai 1921, womit der Stadtgemeinde Linz eine Auflage auf die Totalisateur- und Buchmacherwettgebühren des Bundes eingeräumt wird (LGBl. 114/1921) seit dem Inkrafttreten des Landes-Rechtsbereinigungsgesetzes (LGBl. Nr. 78/1979) ab 1.1.1980 nicht mehr in Geltung.

5. Zuschläge für Totalisateur- und Buchmacherwetten – allgemeines

Der vorliegende Fall betrifft noch die Rechtslage vor dem 19.8.2010 (§ 7 Abs. 2 Finanzausgleichsgesetz, § 13 und § 13a Finanzausgleichsgesetz), bzw. vor dem 1.1.2011 (§ 57 Abs. 4 GSpG). Durch die Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBl. 73/2010 wurde die Bundesautomaten- und VLT-Abgabe in Form einer Stammabgabe des Bundes und Zuschlägen (Gemeinden) aufgenommen und im Gegenzug entfielen die Zuschläge zu den Totalisateur- und Buchmachereinsatzgebühren. Die Totalisateur- und Buchergewinstgebühr entfiel bereits mit einer früheren Novelle zum Gebührengesetz. (Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBl. 73/2010, 657 der Beilagen XXIV.GP – Regierungsvorlage – Materialien, zu Artikel 2, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008).

Die Zuschläge für Gebühren zu Totalisateur- und Buchmacherwetten gehen zurück auf das Gesetz vom 31. März 1890, RGBl. 53/1890, durch welches das damalige Gebührengesetz abgeändert wurde, wonach „*von den bei Wettrennen, Regatten und dgl. durch besondere Unternehmungen (Totalisateure) vermittelte Wetten*“ Gebühren erhoben wurden. Das Gesetz betreffend Gebühren von Totalisateur- und Buchmacherwetten sowie Maßnahmen zur Unterdrückung des Winkelwettwesens, StGBI. 1919/388 ergänzte dieses Gesetz. TP 57 A 2 des Allgemeinen Gebührentarifs 1925 übernahm den Begriff „Totalisateur- und Buchmacherwetten, der nun auch die „*aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung von Buchmachern abgeschlossenen Wetten*“ umfasste. Das Gesetz betreffend Gebühren von Totalisateur- und Buchmacherwetten sowie Maßnahmen zur Unterdrückung des Winkelwettwesens, StGBI. 1919/388 stand laut VfGH Slg 1477 (1932) und VfGH Slg 2500 als Landesgesetz weiterhin in Geltung, wobei die Vollziehung dieses Gesetzes dem Land Wien zuzurechnen war (VwGH 16.12.1987, 87/01/0051).

Seit der Gebührennovelle 1952 sollten alle Wetten, auch die Totalisateur- und Buchmacherwetten, ausschließliche Bundesabgaben sein, mit Ausnahme jener Sportwetten, die ausschließlich im Gebiet eines Landes oder einer Gemeinde stattfinden. Unter § 14 FAG, der vor der Glücksspielgesetznovelle 2010 die Länder ermächtigte, auf Gebühren von Totalisateur- und Buchmacherwetten Zuschläge zu erheben, fielen nur mehr jene gewerbsmäßig durchgeführten Sportwetten, die sich auf Sportveranstaltungen beziehen, die ausschließlich in einem Land oder in einer Gemeinde stattfanden. (Züger/Standfest, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspiel im Internet/Landesrecht, ÖStZ 2001/853, siehe unter anderem UFS 22.11.2013, RV/0343-I/10, VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299 ua.).

Das Bundesland Oberösterreich räumte mit dem Landesgesetz aus dem Jahr 1921 auf der Grundlage des Gesetzes betreffend Gebühren von Totalisateur- und

Buchmacherwetten sowie Maßnahmen zur Unterdrückung des Winkelwettwesens, StGBI. 1919/388 (LGBl. 114/1921) der Stadtgemeinde Linz das Recht ein, derartige Zuschläge auf Sportwetten, die ausschließlich in der Stadtgemeinde Linz stattfanden zu erheben. Dieses Landesgesetz stand seit dem Inkrafttreten des Landes-Rechtsbereinigungsgesetzes (LGBl. Nr. 78/1979) mit 1.1.1980 nicht mehr in Geltung.

6. Tatsachen iSd § 303 BAO

§ 201 BAO idgF lautet:

Absatz 1: „Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.“

Absatz 2: „Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*
- 4. (aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen vorliegen würden.“*

Absatz 3: „Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*
- 2. (aufgehoben durch BGBl. Nr. 70/2013),*
- 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden,“*

Absatz 4: „Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

§ 201 BAO ermöglicht Abgabepflichtigen, die keinen Bescheid bekommen, weil sie Steuern selbst berechnen, „ins Verfahren zu kommen“. Die Bf. stützt sich insbesondere auf die Wiederaufnahmetatbestände § 201 Abs. 2 Z 3 BAO und § 201 Abs. 3 Z 2 BAO (idF vor dem 1.1.2014).

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO nimmt Bezug auf die antragsgemäße und amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens: § 303 idF BGBl. I 2013/14 ab 1.1.2014 lautet:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn....

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind,

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

Nach der Aktenlage führte die Bf. zusätzlich zu den Glücksvertragsgebühren für Wetten gemäß § 33 TP 17 GebG diese Zuschläge auf Sportwetten, die ausschließlich in der Stadtgemeinde Linz stattfanden weiterhin ab. Am 21.9.2006 stellte sie den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2001 und 2002 und auf die Erlassung von Abgabenbescheiden nach § 201 BAO für die Jahre 2003 bis 2006.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 6.7.2007 den Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO iVm § 303 BAO hinsichtlich der Zeiträume Mai 2001 bis August 2005 zu Recht ab. Der Bf. wird zwar Recht gegeben, dass dann, wenn ein Gesetz ersatzlos aufgehoben worden ist, für eine rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes in Bezug auf dieses Gesetz kein Raum bleibt. Ab 1.1.1980 hätte die Bf. keine Zuschläge zu den Wettgebühren mehr selbstberechnen müssen und das Finanzamt solche auch nicht vorschreiben dürfen. In vorliegendem Fall war die Aufhebung des Gesetzes LGBl. 114/1921 mit dem Landesrechtsbereinigungsgesetz LGBl. 78/1979 zum 1.1.1980 weder der Bf., noch dem Finanzamt bis zum Jahr 2006 bekannt und die Zuschläge wurden ohne gesetzliche Grundlage selbstberechnet und abgeführt. Auch wenn die Bf. damit zweifelsohne im Recht ist, dass sie die Zuschläge zu den Wettgebühren ab 1.1.1980 nicht hätte entrichten müssen, ist eine Aufrollung dieser Verfahren nur innerhalb des verfahrensrechtlichen Rahmens möglich. Das ist auch die Ansicht des Finanzamtes. § 201 iVm § 299 BAO ermöglicht innerhalb **eines Jahres** ab Bekanntgabe die Selbstberechnung „auf Null zu stellen“ (§ 302 BAO). Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens innerhalb der Verjährungsfrist, also **fünf Jahren**, möglich.

Fraglich ist, ob die Unkenntnis der Gesetzeslage unter den Begriff der „Tatsachen“ iSd § 303 BAO subsumierbar ist.

Laut *Stoll*, BAO-Kommentar, 2931, sind neue Erkenntnisse der rechtlichen Beurteilung in Bezug auf Sachverhaltselemente, die im Erstverfahren bekannt waren, in Bezug auf Sachverhaltselemente, die der Beurteilung, Würdigung oder Berücksichtigung, damit dem Aufgreifen und Heranziehen ungehindert offen standen, nicht neu hervorgekommene Tatsachen. Dasselbe gilt für neue Gesichtspunkte, die der rechtlichen Beurteilung des unverändert gebliebenen Sachverhaltes dienen. Neue, wenn auch richtige rechtliche Beurteilungen, die an die Stelle der früheren, verfehlten treten und die erst später zufolge des Gewinnens einer neuen, besseren eigenen Einsicht, beziehungsweise einer neuen Rechtserkenntnis möglich geworden sind, sind keine neuen „Tatsachen“. 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 § 303 Abs. 1 lit. b BAO des Verfahrens beseitigen (VwGH 17.12.1973, 873/73; VwGH 17.9.1990, 90/15/118).

Laut *Ritz*, BAO⁵ § 303 Tz 21 sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Keine Wiederaufnahmsgründe sind daher 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. (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 31.3.2011, 2008/15/0215; *Ritz*, BAO⁵ § 303 Tz 23).

Im Fall des VwGH 17.12.1973, 873/73 wurde die Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens beantragt, da erst nach Abschluss des Abgabenverfahrens von der Möglichkeit, eine Grunderwerbsteuerbefreiung geltend zu machen, Kenntnis erlangt worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof sah darin einen Rechtsirrtum, weil in Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften ein Subsumtionsfehler begangen wurde. Die nachteiligen Folgen eines solchen Fehlers lassen sich durch einen Wiederaufnahmeantrag nicht beseitigen.

Laut VwGH 17.9.1990, 90/15/118, es ging um eine „Doppelbesteuerung“ mit Gesellschaftsteuer und Umsatzsteuer, lassen sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 11.2.1988, 86/16/0192, VwGH 2.12.1985, 84/15/0217, und VwGH 21.2.1985, 83/16/0027, 83/16/0029, mit weiteren Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung).

Die Einsichtnahme in den von der Bf. zitierten Artikel *Gaier*, Der Verfassungsgerichtshof zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO, SWK 1991, AV1. VfGH 6.12.1990, B 783/89 ergab folgendes: Nach dem Sachverhalt zu VfGH 6.12.1990, B 783/89 hatte das Finanzamt für die Jahre 1975 bis 1977 Bescheide gemäß § 303 BAO über die Steuerwirksamkeit einer Zahlung erlassen. Nachträglich kam hervor, dass die Finanzlandesdirektion für das Jahr 1974 nachträglich anders entschieden hatte. Die Anträge der Bf. auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1975 bis 1977 wurden abgewiesen, obwohl die Entscheidung der Finanzlandesdirektion auch Auswirkungen für die folgenden Jahre haben musste. Die belangte Behörde begründete dies damit, dass

es sich bei der Entscheidung der Finanzlandesdirektion über das Jahr 1974 nicht um eine Vorfrage iSd § 116 BAO handelt, da die Entscheidung von der gleichen und nicht von einer anderen Behörde ergangen ist. Der Verfassungsgerichtshof erkannte, dass die Anwendung der Vorschriften der Wiederaufnahme des Verfahrens bloß zum Nachteil des Steuerpflichtigen gleichheitswidrig ist. Die Änderung der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes stellt zwar keine neue Tatsache dar, kann aber zu einem solchen Treu- und Glauben verletzenden Ergebnis führen, dass dies gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt. Die Entscheidung derselben Behörde über einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes direkt auf einen, einen späteren Zeitraum betreffenden, Bescheid auswirkt, muss wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein gleichheitswidriges Ergebnis vermieden werden. Eine solche Auslegung findet auch im möglichen Wortsinn des § 303 BAO Deckung.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist der vorliegende Fall anders gelagert, da es nicht um unterschiedliche rechtliche Qualifikationen ein- und desselben Sachverhaltes durch dieselbe Behörde geht, sondern um einen Irrtum in der rechtlichen Qualifikation. § 303 BAO soll helfen, Erkenntnismängel, die den Lebenssachverhalt betreffen, auszuräumen und den „bereinigten“ Sachverhalt rechtlich zu qualifizieren. Der „Irrtum in der rechtlichen Qualifikation“ wurde vom Finanzamt im „stattgebenden“ Bescheid vom 8.8.2008 bereinigt. Im Übrigen hat der Verfassungsgerichtshof – wie auch aus der von der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat herangezogenen Kommentarstelle zu diesem Erkenntnis *Ritz*, BAO⁵ § 303 Tz 41, hervorgeht, zugestanden, dass die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes keine Vorfrage im technischen Sinn und die Änderung der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes keine Tatsache iSd § 303 Abs.1 lit. b BAO darstellt.

Dasselbe Ergebnis ergibt die Einsichtnahme in den von der Bf. zitierten Artikel *Gassner*, Gilt für die Steuerbilanz das Verfassungsrecht? Zur Diskussion um eine grundlegende Reform des Bilanzsteuerrechtes, SWK 1991, AV1: In diesem Artikel zeigt der Autor auf, dass die Regeln über den Umfang des Betriebsvermögens, den Ansatz und die Bewertung in der Steuerbilanz sowie die verschiedenen Gewinnermittlungsarten zu Ungleichbehandlungen führen und in Bezug auf die Rechtsprechung mit Rechtsunsicherheit und Unschärfen behaftet sind. Das Steuerrecht darf nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden (Art. 18 B-VG). *„Auch hat der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Ausprägung des Gesetzmäßigkeitsprinzips in § 4 Abs. 1 BAO eine ausdrückliche einfachgesetzliche und in § 5 F-VG eine ausdrückliche verfassungsgesetzliche Verankerung erfahren.“* Ebenso ist der Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG ein wichtiger Maßstab der Verfassungsmäßigkeit. *„Der Verfassungsgerichtshof verlangt zunehmend die Sachgerechtigkeit der getroffenen Lösung.“*

Auswirkungen der gesetzlichen Bewertungsregelungen und Gewinnermittlungsarten können mit einer „irrtümlichen“ rechtlichen Qualifikation nicht verglichen werden. Abgesehen davon berücksichtigte das Finanzamt den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit über den „stattgebenden“ Bescheid gemäß § 201 BAO iVm

§ 299 BAO vom 8.8.2008, konnte dies wegen der Anordnung des § 302 BAO aber nur auf ein Jahr zurück.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat verwies die Bf. auf die Rechtsmeinung des BMfF anlässlich der Bundessteuertagung. Nach dem Erlass des BMF vom 17.4.2007, BMF-010206/0041-VI/5/2007, gültig ab 17.4.2007, Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern Bewertung 2005, Protokoll – Gebühren und Verkehrsteuern 2005, wurde unter Punkt 1.3. die Fragestellung behandelt, ob § 201 BAO anwendbar ist, wenn der Notar für ein Rechtsgeschäft, das von der Selbstberechnung ausgenommen ist (damals: gemäß § 23a ErbStG) trotzdem die Selbstberechnung durchführte. Das BMfF bejahte die Anwendung, da der damalige § 23a ErbStG eine Selbstberechnung durch bevollmächtigte Parteienvertreter vorsah. Nur ausnahmsweise – so das BMfF – wenn die Voraussetzungen des § 201 BAO nicht gegeben sind, bzw. die dort genannten Jahresfristen abgelaufen sind, könnte in analoger Anwendung des § 240 Abs. 3 BAO der Betrag über Antrag zurückgezahlt werden.

Abgesehen davon, dass das Bundesfinanzgericht nicht an Erlässe gebunden ist, ist im vorliegenden Fall eine analoge Anwendung des § 240 Abs. 3 BAO, selbst wenn die Bf. einen diesbezüglichen Antrag gestellt hätte, ausgeschlossen, da sich die gesamte Vorschrift des § 240 BAO an den „abfuhrverpflichteten Abgabenhaftenden“ wendet, wie das beispielsweise bei der Lohnsteuer und der Versicherungssteuer vorgesehen ist. Bei der Lohnsteuer und der Versicherungssteuer ergehen dementsprechend auch Bescheide gemäß § 202 BAO. Bei der Erbschaftssteuer konnte der Parteienvertreter als Bevollmächtigter die Steuer selbstberechnen und **haftete** für die Abfuhr der selbstberechneten Steuer, weswegen das BMfF „ausnahmsweise“ die Anwendung des § 240 BAO erwog. Im Unterschied dazu ist die Bf. für die Zuschläge zu den Totalisateur- und Buchmacherwettgebühren nach dem Gebührengesetz „abfuhrverpflichtete Eigenschuldnerin“.

Die Bf. stellte den Antrag gemäß § 239 BAO, weswegen das Bundesfinanzgericht auch nur darüber entscheiden könnte. § 239 BAO behandelt aber die kassentechnische Rückzahlung von Guthaben, die aufgrund von Bescheiden/Erkenntnissen entstanden sind, also wäre § 239 BAO, wie die Bf. in der Beschwerde auch richtig vorgebracht hat, erst dann anzuwenden, wenn mit dem vorliegenden Erkenntnis stattgegeben worden wäre.

7. Schlussfolgerung

Die Unkenntnis eines Gesetzes, mit welchem ein Abgabengesetz aufgehoben wurde, ist keine Tatsache iSd § 303 BAO:

Die Bf. veranstaltete für das Gebiet der Stadtgemeinde Linz „Sportwetten“ und zahlte dafür die Bundesgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG (hier kein Thema) und die „Zuschläge zu den Totalisateur- und Buchmacherwettgebühren“ aufgrund eines Landesgesetzes aus dem Jahr 1921. Im Jahr 2006 erfuhren die Bf. und in der Folge das Finanzamt über eine Mitteilung der Wirtschaftskammer, dass dieses Gesetz 1921 durch das Oberösterreichische Landesrechtsbereinigungsgesetz ab 1.1.1980 nicht mehr in

Geltung steht. Die Bf. stellte am 21.9.2006 den Antrag auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO, um im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens für einen fünfjährigen Zeitraum ab Antrag zurück diese Zuschläge mit Null festzusetzen, um zu einer Rückzahlung der Zuschläge zu kommen.

Auch wenn die Bf. damit zweifelsohne im Recht ist, dass sie die Zuschläge zu den Wettgebühren ab 1.1.1980 nicht hätte entrichten müssen, ist eine Aufrollung dieser Verfahren nur innerhalb des verfahrensrechtlichen Rahmens möglich. Nach der Literatur und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind jedoch neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, wozu auch die Erkenntnis zählt, dass ein Gesetz bereits seit geraumer Zeit nicht mehr in Geltung steht, keine „neuen Tatsachen“ iSd § 303 BAO, gleichgültig, ob es sich um die antragsgemäße oder amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens handelt. § 303 BAO unterscheidet deutlich in Sachverhalts- und Rechtsfragen. Die Unkenntnis eines Gesetzes ist aber eindeutig eine Rechtsfrage. Das VfGH-Erkenntnis behandelte einen anderen "Fall". Auch der „neue“ § 303 BAO ermöglicht der Bf. keine Nullfestsetzung. Anders als § 299 BAO sieht § 303 BAO eine Aufrollung des Verfahrens für fünf Jahre vor, doch ist im gegenständlichen Fall das Tatbestandsmerkmal „Tatsache“ nicht erfüllt.

Bemerkt wird, dass das Finanzamt am 8.8.2008 den „stattgebenden“ Bescheid gemäß § 201 BAO iVm § 299 BAO erließ, damit aber aufgrund des § 302 BAO den rechtsrichtigen Zustand nur für ein Jahr herstellen konnte. Mit einem Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO hätte die Bf. nichts für sich gewonnen, da sich diese Vorschrift an den „abfuhrverpflichteten Abgabenhaftenden“ richtet und die Bf. „abfuhrverpflichtete Eigenschuldnerin“ ist.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit nicht als rechtswidrig (Art. 134 Abs.1 Z 1 B-VG), dieser bleibt gemäß § 279 BAO unverändert und die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

8. Nichtzulassung der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich einerseits die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt und andererseits das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 31.3.2011, 2008/15/0215, *Ritz*, BAO⁵ § 303 Tz 23, siehe oben) folgt.