

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. Mai 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 18. April 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Strittig ist in diesem Verfahren, ob die Anträge auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen für Bf (in der Folge: Beschwerdeführer: Bf) seitens des Finanzamtes zurecht zurückgewiesen (Anträge für die Jahre 2007 bis 2009) bzw. abgewiesen (Anträge für die Jahre 2010 und 2011) wurden.

Der Bf möchte durch die beantragten Wiederaufnahmen letztlich die im Zusammenhang mit der Behinderung seines Sohnes angefallenen Aufwendungen, welche zum Teil in den Erstverfahren nicht berücksichtigt wurden, als außergewöhnliche Belastung (in der Folge: agBel) steuermindernd geltend machen.

Für ein besseres Verständnis dieses Rechtsstreites soll kurz dessen Vorgeschichte dargestellt werden. Das BFG hat mit Erkenntnis vom 9.11.2015, RV/5100721/2013, eine Beschwerde des Bf betreffend seine Arbeitnehmerveranlagung 2011 als unbegründet abgewiesen. Es blieb somit unverändert bei den Kürzungen der geltend gemachten agBel, wie sie das Finanzamt im Erstbescheid vom 11.4.2013 vorgenommen hatte. Dieses BFG Erkenntnis wurde mit dem Erkenntnis des VfGH vom 22.9.2016, [E 2556/2015](#), aufgehoben, weil der Bf durch die Nichtanerkennung bestimmter Fahrtkosten für sein behindertes Kind für den Besuch seiner

Pflegeeinrichtung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt wurde (Verweis auf VwGH 20.5.2010, [2007/15/0309](#)). Diese Fahrtkosten sind nach dem Erkenntnis des VfGH als Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der VO über agBel ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld gemäß § 5 Abs. 3 der VO über agBel in voller Höhe zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis vom 27.2.2017, RV/5101730/2016, entsprach das BFG dem Erkenntnis des VfGH und anerkannte die genannten Fahrtkosten als agBel in voller Höhe. Die Behandlung einer abermals eingebrachten VfGH Beschwerde gegen dieses Erkenntnis hat der VfGH mit Beschluss vom 8.6.2017, E 1207/2017, abgelehnt.

Verwaltungsbehördliches Verfahren

Infolge des oben genannten VfGH Erkenntnisses und unter Bezugnahme auf dieses Erkenntnis stellte der Bf mit mehreren Schreiben, welche am 6.4.2017 beim Finanzamt eingelangt sind, Anträge auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2007 bis 2011 und stützte diese Anträge auf [§ 303 Abs. 1 lit. a und b BAO](#) (Erschleichungs- und Neuerungsstatbestand). Ohne Darstellung von tatsächlich neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln legt der Beschwerdeführer in seinen Anträgen ausführlich seine Rechtsansichten und das seiner Ansicht nach unrichtige Verhalten und Rechtsverständnis der Behörde dar. Nach Ansicht des Bf ist das „VfGH Erkenntnis“ als neu hervorgekommene Tatsache bzw. neues Beweismittel zu werten und es sei aufgrund seiner Anträge daher ein dem VfGH-Erkenntnis entsprechender Zustand herzustellen.

Die Anträge betreffend die Jahre 2007 bis 2009 hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 18.4.2017 zurückgewiesen. Begründet wurden die Zurückweisungen damit, dass ein Wiederaufnahmeantrag nach Eintritt der Festsetzungsverjährung unzulässig sei. Da die Verjährungsfrist für die Festsetzung von Einkommensteuer fünf Jahre ab Ende des jeweiligen Kalenderjahres betrage und sich bei nach Außen erkennbaren Amtshandlungen jeweils um ein Jahr verlängere, sei das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2007 mit 31.12.2013, für 2008 mit 31.12.2014 und für 2009 mit 31.12.2015 verjährt. Überdies würden nach näher bezeichneten VwGH-Erkenntnissen höchstgerichtliche Entscheidungen keinen Wiederaufnahmegrund bilden.

Die Anträge für 2010 und 2011 wurden ebenfalls mit Bescheiden vom 18.4.2017 abgewiesen. Hinsichtlich 2010 erging neben dem Erstbescheid und der BVE des Finanzamtes am 7.2.2012 eine Berufungsentscheidung des damaligen UFS ([RV/1339-L/11](#), derartige Entscheidungen waren nach der Rechtsprechung des VwGH Verlängerungshandlungen. Dadurch wurde die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert und endete somit am 31.12.2016. Da im Verlängerungsjahr 2016 eine Abweisung eines Antrages nach [§ 295a BAO](#) erfolgte, trat die Verjährung mit Ende 2017 ein. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2010 ist daher als rechtzeitig zu beurteilen. Die Abweisung für

2010 wurde damit begründet, dass kein gesetzlicher Wiederaufnahmegrund vorliege und höchstgerichtliche Erkenntnisse oder auch neue rechtliche Beurteilungen keine neuen Tatsachen darstellen würden. Hinsichtlich der Abweisung für 2011 (der Wiederaufnahmeantrag wurde infolge der Bescheiderlassung im Jahr 2013 im Verlängerungsjahr 2017 rechtzeitig eingebracht) enthält der Bescheid die Begründung, dass dem Begehren des Bf mit dem BFG Erkenntnis vom 27.2.2017, welches das Erkenntnis des VfGH vom 22.9.2016 umsetzte, vollinhaltlich entsprochen worden sei.

Gegen diese Zurückweisungs- und Abweisungsbescheide erhob der Bf das Rechtsmittel der Beschwerde, welches fristgerecht beim Finanzamt am 16.5.2017 eingelangt ist, und beantragte die Aufhebung der genannten Bescheide und die Stattgabe der Wiederaufnahmeanträge.

Als Beschwerdebegründung zu den Zurückweisungsbescheiden betreffend 2007 bis 2009 wurde ausgeführt: Im Bescheid vom 2.2.2017 betreffend das Jahr 2005 hätte das Finanzamt ausgeführt, dass die Verjährungsfrist gemäß [§ 209 Abs. 3 BAO](#) 10 Jahre betrage. Überdies hätte es laufend Unterbrechungshandlungen gegeben, sodass auch die fünfjährige Frist noch nicht abgelaufen gewesen sei. Auch die Einbringung des Rechtsmittels (vom 10.5.2013) gegen den Bescheid vom 11.4.2013 (betr. ANV 2011) sei eine derartige Unterbrechungshandlung.

Bezüglich des Abweisungsbescheides 2010 wurde wie folgt begründet: Dass ein VfGH-Erkenntnis keinen Wiederaufnahmegrund bilde, könne dann nicht stimmen, wenn ein derartiges Erkenntnis den exakt gleichen Sachverhalt beim selben Betroffenen betreffe und dieses Erkenntnis ausgesprochen habe, dass der Betroffene in seinen verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten verletzt worden sei. Dies stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Unter diesen Voraussetzungen hätte eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erfolgen müssen. Überdies sei in der Ignorierung dieses Erkenntnisses ein gerichtlich strafbarer Amtsmissbrauch zu sehen, sodass davon auszugehen sei, dass der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat iSd [§ 303 Abs. 1 lit. a BAO](#) herbeigeführt worden sei. Jedenfalls aber sei der Bescheid durch das -das Erkenntnis des VfGH negierende- Verhalten der Behörde erschlichen worden.

Die Beschwerdebegründung zum Abweisungsbescheid 2011 lautete: Nach Ansicht des Bf sei seinem Beschwerdebegehren keinesfalls entsprochen worden, weshalb die Abweisung seines Antrages jedenfalls unbegründet sei.

Mit Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 26.5.2017 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Unter Verweis auf die Begründungen im Erstbescheid ergänzte das Finanzamt in den Begründungen für 2007 bis 2009, dass Amtshandlungen nur die Verjährungsfristen für die Festsetzung der Abgaben für das jeweilige Jahr, welches die Amtshandlung betrifft, verlängere. Amtshandlungen, welche die Veranlagung 2011 betreffen, könnten daher nicht die Verjährung der Festsetzung von Abgaben anderer Jahre verlängern.

Anmerkung des Richters:

Der Spruch der BVEs lautet jeweils: Ihre Beschwerde vom 16.5.2017 gegen den ESt-Bescheid 2007 bzw. 2008, 2009, 2010 und 2011 vom 18.4.2017 wird als unbegründet abgewiesen. Richtigerweise hätte der Spruch jeweils lauten müssen: Ihre Beschwerde vom 16.5.2017 gegen die Abweisung bzw. die Zurückweisung (vom 18.4.2017) der Anträge vom 6.4.2017 auf Wiederaufnahme des ESt-Verfahrens 2007 bzw. 2008, 2009, 2010 und 2011 wird als unbegründet abgewiesen. Aus den Begründungen (insbesondere durch den ergänzenden Verweis auf die Begründungen in den die Wiederaufnahme ablehnenden Bescheiden vom 18.4.2017) ergibt sich aber jeweils eindeutig, dass es sich um die Abweisung der Beschwerden gegen die Ablehnung der Wiederaufnahme-Anträge handelt. Dies ergibt sich auch aus dem Hinweis im Spruch auf die Beschwerde vom 16.5.2017 des Bf, welche sich eben gegen die Ablehnung der Wiederaufnahme-Anträge und nicht gegen die Einkommensteuerbescheide richtete. Ebenso handelt es sich bei dem im Spruch angeführten Bescheiden eben um die Zurückweisungs- bzw. Abweisungsbescheide und nicht um die angeführten Abgabenbescheide. Es können eigentlich schon aufgrund der angeführten Umstände und der einzig und allein zu den jeweils angeführten Jahren anhängigen Verfahren keine Zweifel an der Bedeutung des Spruches bestehen. Darüber hinaus ist auch nach der Judikatur des VwGH (siehe Ritz, BAO⁶, § 92 Tz 6ff) in Zweifelsfällen der Spruch mit Hilfe der Begründung zu deuten. Auch der Bf hat dies so verstanden, da er im Vorlageantrag eindeutig und wiederholt den Konnex zwischen der Erst-Ablehnung der Wiederaufnahmeanträge und der diesbezüglichen BVEs herstellt („Bescheid (Wiederaufnahme und BVE 2007, 2008,...“).

In der Begründung der BVE betreffend das Jahr 2010 führte das Finanzamt ergänzend aus, dass der Wiederaufnahmegrund „Erschleichung eines Bescheides“ nicht greifen könne, weil dieser Wiederaufnahmegrund nach allgemeiner Auffassung bei einer Erschleichung eines Bescheides durch den Bescheidempfänger zum Tragen komme und es eine Erschleichung eines Bescheides durch die Behörde nicht gebe. Überdies seien die vom Bf als neue Tatsachen bezeichneten Umstände „Verletzung in einem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht“ und die Behauptung eines „willkürlichen Verhaltens eines Verwaltungsgerichtes“ keine neuen Tatsachen iSd [§ 303 BAO](#). Darunter seien ausschließlich Sachverhaltselemente zu verstehen, die mit dem abgeschlossenen Verfahren zusammenhängen würden.

Betreffend den Wiederaufnahmeantrag 2011 wurde lediglich auf die Begründung des Erstbescheides verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 11.6.2017 (bei der Behörde eingelangt am 19.6.2017) wiederholte der Bf seine bisherigen Ausführungen und beantragte zusätzlich die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Die Beschwerden gegen die bescheidmäßige Ablehnung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2011 wurden dem Bundesfinanzgericht (BFG) mit Vorlagebericht vom 3.7.2017 vorgelegt.

Am 27.4.2020 (zugestellt am 30.4.2020) erging folgender Fragensvorhalt an den Bf:

Für die Bearbeitung Ihrer im Betreff genannten Beschwerden ist die Beantwortung folgender Fragen bis Ende Mai 2020 erforderlich (sollte dies "corona-bedingt" nicht möglich sein, werden Sie ersucht hinsichtlich einer Fristverlängerung mit dem Richter Kontakt aufzunehmen):

Vorweg ist anzumerken, dass aufgrund der Rechtslage und der eindeutigen Rechtsprechung des VwGH Ihre Beschwerden nach derzeitiger Aktenlage aus rein formalen Gründen keine Aussicht auf Erfolg haben können. Die Ausführungen in diesem Schreiben bedeuten nicht, dass der zuständige Richter Ihren Gesundheitszustand und die Lage Ihres Sohnes bestreitet. Die erforderlichen Entscheidungen müssen aber im Rahmen der Gesetze und der höchstgerichtlichen Judikatur dazu ergehen.

Sie begründen Ihre Wiederaufnahmeanträge trotz der umfangreichen Ausführungen und Darstellungen jener Umstände, durch die Sie sich seitens der Behörde unrichtig und gesetzwidrig behandelt erachten, im Ergebnis damit, dass aufgrund des Verhaltens der Behörde der Erschleichungstatbestand greifen müsse und überdies die Ausführungen im VfGH-Erkenntnis jedenfalls eine Sie selbst betreffende und somit zu berücksichtigende neue Tatsache darstellen würden. In rechtlicher Hinsicht begründen Sie ergänzend, dass die Möglichkeit einen Antrag auf Wiederaufnahme zu stellen, aufgrund der Ausführungen des Bescheides des Finanzamtes vom 2.2.2017 betreffend Ihre Einkommensteuer 2005 erst nach 10 Jahren nach dem Entstehen des Abgabeananspruches verjähren würde. Diesen Ausführungen kann rein rechtlich nicht zugestimmt werden.

Zur Verjährung:

[§ 207 BAO](#): (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

.....

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

.....

1. Hinweis auf § 209 Abs. 3 (absolute 10 jährige Verjährungsfrist), welche bezüglich der Einkommensteuer 2005 im Zeitpunkt der Antragstellung am 23.1.2016 bereits eingetreten war und deshalb in der Bescheidbegründung betreffend ESt 2005 angeführt wurde, während dies für die Jahre ab 2007 nicht gilt und hier daher die grundsätzlich fünfjährige verlängerbare Verjährungsfrist gilt. Bitte um Kenntnisnahme bzw. Stellungnahme.

2. Hinsichtlich der fünfjährigen Frist müssten Sie hinsichtlich der Bescheide für 2007 bis 2010 entsprechende Nachweise bezüglich hinreichender jährlicher Verlängerungshandlungen vorlegen und somit nachweisen, dass noch keine Verjährung eingetreten wäre und Ihre Wiederaufnahmeanträge vom 6.4.2017 noch innerhalb der Verjährungsfrist gestellt wurden. Diese müssen die Geltendmachung eines bestimmten Abgabeananspruches betreffen, somit einen Abgabeanpruch bezogen auf eine konkrete Abgabe eines bestimmten Zeitraumes/Veranlagungs- oder Festsetzungszeitraumes (zB VwGH 25.6.2008, [2008/15/0090](#)) betreffen. Sie müssten somit nachweisen, dass jährlich bei den einzelnen Abgaben konkret derartige Handlungen seitens der Behörde gesetzt wurden. Amtshandlungen, welche zB die ESt 2011 betreffen, verlängern nicht die Verjährungsfrist für die ESt 2010 oder die anderen Jahre.

3. Nach der Judikatur des VwGH würde auch die Herbeiführung eines Bescheides durch eine gerichtlich strafbare Handlung eines Behördenorganes einen Wiederaufnahmegrund bilden (zB Missbrauch der Amtsgewalt gem. § 302 StGB). Nach der Aktenlage ist aber eine derartige vorsätzliche Straftat nicht erkennbar. Das

Finanzamt hat sich zunächst bei der Erlassung der Erstbescheide hinsichtlich der vollständigen Anerkennung der von Ihnen getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung in einem Punkt rechtlich geirrt (wie sich später durch das VfGH-Erkenntnis gezeigt hat) und hat sich in weiterer Folge bei der Zurück- bzw Abweisung ihrer Wiederaufnahmeanträge an die bestehende Rechtslage gehalten. Das Erschleichen eines Bescheides iSd [§ 303 BAO](#) kann nur durch den Abgabepflichtigen und nicht durch die Behörde erfolgen (VwGH 4.6.1986, [85/13/0050](#)). Sie werden um Kenntnisnahme bzw Stellungnahme ersucht.

4. Zu den neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln gibt es eine umfangreiche höchstgerichtliche Judikatur. Nach dieser setzt dies voraus, dass tatsächliche Umstände hinsichtlich des zu beurteilenden Sachverhaltes neu hervorkommen. Dagegen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung, Rechtsirrtümer oder höchstgerichtliche Erkenntnisse keine neuen Tatsachen (zB: VwGH 31.3.2011, [2008/15/0215](#); 25.9.2012, [2008/13/0175](#)). Derartige Erkenntnisse bilden auch keine neuen Beweismittel (VwGH 26.4.1994, [91/14/0129](#)). Die Judikatur unterscheidet hier auch nicht, ob die höchstgerichtlichen Erkenntnisse den Beschwerdeführer selber und dessen Abgabepflicht für zurückliegende Jahre oder einen anderen Abgabepflichtigen betreffen. Sie werden um Kenntnisnahme bzw Stellungnahme ersucht.

5. Zu Ihrem Antrag betreffend 2011: Selbst wenn durch das BFG Erkenntnis vom 27.2.2017 ihrem Antrag nicht voll entsprochen worden wäre (wie das Finanzamt ausführt), müsste Ihre Beschwerde dennoch abgewiesen werden, weil auch hier gelten würde, dass ein Erkenntnis des VfGH keine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel iSd [§ 303 BAO](#) ist.

Hinsichtlich der von Ihnen beantragten mündlichen Verhandlung wird Ihnen mitgeteilt, dass diesbezüglich -sobald dies wieder möglich ist- entsprechende Ladungen ergehen werden, sofern Sie diesen Antrag nicht zurücknehmen.

Sollten Sie die oben getroffenen Ausführungen nicht stichhaltig widerlegen können, werden Sie überdies ersucht, eine Zurücknahme Ihrer Beschwerde zu erwägen. Eine Zurücknahme müsste im Postweg erfolgen, diesfalls müsste dieses Schreiben natürlich nicht beantwortet werden.

Ergänzender Hinweis des Richters

1. Es ist ein weiteres, materiellrechtliche Fragen betreffendes, Beschwerdeverfahren betreffend die Jahre 2012 bis 2014 des Bf beim BFG anhängig (RV/5100678/2016) und den Vorlagen des Bf ist fallweise aufgrund seiner Vermengungen schwer zu entnehmen, zu welchem Verfahren bzw welchen Fragestellungen er jeweils Bezug nimmt. Hinsichtlich der

materiellrechtlich aufgeworfenen Fragen wird in diesem Erkenntnis daher nur eingegangen, soweit dies für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Ablehnung der Wiederaufnahmeanträge erforderlich ist.

2. Zu umfangreichen Ausführungen, die nicht gegenständliche Jahre oder „freie Meinungsäußerungen“ ohne Zusammenhang mit den hier gegenständlichen Fragen betreffen, wird aus verwaltungsökonomischen Gründen und im Interesse eines besseren Verständnisses nicht eingegangen. Gegenständlich ist lediglich die Frage, ob die Ablehnung der Wiederaufnahmeanträge durch das Finanzamt betreffend die Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2011 gerechtfertigt war. Dafür ist nur relevant, ob die Anträge innerhalb der Verjährungsfrist gestellt wurden und ob entsprechende Wiederaufnahmegründe vorliegen. Hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe wird nur das Vorliegen neuer Tatsachen oder die Herbeiführung der ursprünglichen Sachbescheide durch einen Missbrauch der Amtsgewalt relevant sein. Infolge der Erkenntnisse des VfGH könnte ein derartiger Missbrauch auch nur im Zusammenhang mit der Anerkennung der Fahrtkosten des beeinträchtigten Sohnes von dessen Hauptwohnsitz zu seinem Wohnheim vorliegen. Auf die anderen seitens des Bf immer wieder angeführten Punkte, muss in diesem die Wiederaufnahme betreffenden Verfahren nicht eingegangen werden, da diese entweder gar nicht bekämpft oder als richtig beurteilt anerkannt wurden.

Aus den unstrukturiert beim BFG am 28. und 29. Juli 2020 eingelangten Stellungnahmen und Unterlagen des Bf ist zu den hier strittigen Punkten folgendes zu entnehmen:

Zu Punkt 1.: Der Bf beharrt offenbar weiterhin auf seiner Rechtsansicht, dass nach dem Zurückweisungsbescheid vom 2.2.2017 betreffend seines Wiederaufnahmeantrages Est 2005 eine zehnjährige Verjährungsfrist bestehe und ein Erkenntnis des VfGH durchaus einen Wiederaufnahmegrund darstellen könne.

Zu Punkt 2.: Hierzu führte der Bf zu den einzelnen Jahren umfangreich an, welche Unterbrechungshandlungen möglicherweise gesetzt worden wären. Entgegen den vom Gesetz für Unterbrechungshandlungen geforderten Amtshandlungen der Abgabenbehörde bezüglich konkreter Abgabenansprüche für bestimmte Jahre führt der Bf aber weitgehend nur eigene Eingaben an, die überdies auch jeweils Abgaben verschiedener Jahre betreffen. Mögliche die Verjährung verlängernde Amtshandlungen für die gegenständlichen Jahre 2007 bis 2009 sind somit weder aktenkundig (nach den durchgeführten Abfragen sind keine entsprechenden Amtshandlungen erfolgt) noch seitens des Bf nachgewiesen.

Zu Punkt 3.: Wenn der VfGH ausführe, dass ein Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt vorliege, müsse daraus geschlossen werden, dass „hier grobe Fahrlässigkeit, die mit Vorsatz gleichzusetzen sei, im Spiel gewesen sei“. Weiters unterstellt der Bf, dass die Behörde das Erkenntnis des VfGH auch in der Folge willkürlich nicht ernst genommen hätte, zu keiner Schadensbeseitigung bereit gewesen sei und seine

Wiederaufnahmeanträge wiederum unter Unterlassung jeglicher Ermittlungstätigkeit mit rechtlich falschen Gründen abgelehnt hätte. Daraus sei ebenfalls ein vorsätzliches Verhalten der Behörde zur Schädigung des Bf abzuleiten.

Zu Punkt 4. und 5.: Da es sich bei dem angeführten VfGH Erkenntnis vom 22.9.2016 nicht um eine neu entstandene sondern um eine neu hervorgekommene Tatsache handle, bilde dieses Erkenntnis sehr wohl einen Wiederaufnahmegrund.

Mit Schreiben vom 27.10.2020 zog der Bf seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Festgestellter Sachverhalt und Beweiswürdigung

Wie sich aus dem Finanzamtsakt ergibt war die Festsetzungsverjährung für die ESt 2007 am 31.12.2013, für 2008 am 31.12.2014 und für 2009 am 31.12.2015 eingetreten. Da auch seitens des Bf keine weiteren konkreten und den jeweiligen Abgabenanspruch betreffende Unterbrechungshandlungen behauptet oder nachgewiesen wurden, wurde der Antrag auf Wiederaufnahme dieser ESt-Verfahren am 6.4.2017 außerhalb der Verjährung eingebracht.

Dieser der Entscheidung zugrunde zu legende Sachverhalt ergibt sich im Ergebnis aus dem oben dargestellten bisherigen verwaltungsbehördlichen Verfahren. Hinsichtlich 2010 verlängert sich die Verjährungsfrist aufgrund der Erlassung des Erstbescheides bis 31.12.2016. Da aber im Jahr 2016 eine Abweisung eines Antrages auf Abänderung nach [§ 295a BAO](#) erfolgte, verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis Ende 2017, sodass der Wiederaufnahmeantrag für 2010 innerhalb der Verjährung eingebracht wurde. Gleiches gilt unstrittig für die ESt 2011.

Mit keinem der Anträge auf Wiederaufnahme wurde ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorgebracht. Die Bescheide wurden nicht –wie in den Anträgen behauptet- durch eine gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt oder sonst wie erschlichen, noch sind Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen.

Rechtsgrundlagen

Vorweg ist festzuhalten, dass das Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen jedenfalls auch die Ablehnung einer Wiederaufnahme der ESt-Verfahren 2007 bis 2009 gerechtfertigt hätte.

Nach ständiger Judikatur des VfGH (VfGH 27.9.2012, [2012/16/0090](#) mwN) hat das Verwaltungsgericht auf Grund der zum Zeitpunkt seiner Entscheidung geltenden verfahrensrechtlichen Rechtslage zu entscheiden. Die maßgeblichen verfahrensrechtlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

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

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

§ 304. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie

a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder

b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei **allen übrigen Abgaben fünf Jahre**. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

.....

§ 208. (1) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

.....

(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des

Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen **zur Geltendmachung des Abgabenanspruches** oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) **von der Abgabenbehörde unternommen**, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(4) Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

(5) In den Fällen, in denen aufgrund der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 oder des Umgründungssteuergesetzes über die entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld abgesprochen, aber die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, verjährt das Recht auf Festsetzung der genannten Abgaben insoweit jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.

Rechtliche Würdigung

Zur Verjährung:

Wie schon im oben wiedergegebenen Vorhalt des BFG und beim „festgestellten Sachverhalt“ ausgeführt, wurde die Wiederaufnahme der ESt-Verfahren 2007 bis 2009 zu Recht verweigert, weil die Wiederaufnahme dieser Verfahren nach Eintritt der Verjährung beantragt wurden. Auch seitens des Bf konnten keine nach Außen erkennbaren Amtshandlungen angeführt werden, welche der Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches bezogen auf eine konkrete Abgabe eines bestimmten Zeitraumes/Veranlagungs- oder Festsetzungszeitraumes (zB VwGH 25.6.2008, [2008/15/0090](#)) gedient hätten und somit im Verlängerungsjahr die Verjährungsfrist nochmals verlängert hätten.

Zu den behaupteten Wiederaufnahmegründen:

Nach der Judikatur des VwGH würde auch die Herbeiführung eines Bescheides durch eine gerichtlich strafbare Handlung eines Behördenorganes einen Wiederaufnahmegrund bilden (zB Missbrauch der Amtsgewalt gem. § 302 StGB). Nach der Aktenlage ist aber eine derartige Straftat nicht erkennbar. Das Finanzamt hat sich, wie noch im Detail aufzuzeigen sein wird, an die bestehende Rechtslage gehalten. Außer den nicht belegten und unbegründeten Vorwürfen des Bf brachte dieser auch keine stichhaltigen Hinweise auf das Vorliegen eines derartigen Deliktes vor. Das Erschleichen eines Bescheides iSd § 303 BAO kann nur durch den Abgabepflichtigen und nicht durch die Behörde erfolgen (VwGH 4.6.1986, [85/13/0050](#)).

Im gegebenem Zusammenhang käme als gerichtlich strafbare Handlung nur der in [§ 302 StGB](#) normierte Amtsmissbrauch in Frage. Diese Bestimmung lautet: Ein Beamter, der mit dem Vorsatz, dadurch einen anderen an seinen Rechten zu schädigen, seine Befugnis, im Namen des Bundes, eines Landes, eines Gemeindeverbandes, einer Gemeinde oder einer anderen Person des öffentlichen Rechtes als deren Organ in Vollziehung der Gesetze Amtsgeschäfte vorzunehmen, wissentlich missbraucht, ist mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu fünf Jahren zu bestrafen.

Es müsste somit ein Beamter in der Absicht den Bf zu schädigen wissentlich seine Befugnis dadurch missbraucht haben, dass er trotz besseren Wissens eine Abzugspost bei der Ermittlung des Einkommens des Bf nicht zugelassen hat. Fraglich könnte in diesem Zusammenhang nur die letztlich vom VfGH entschiedene Rechtsfrage bezüglich der Anerkennung von Mehraufwendungen für Fahrtkosten zwischen dem Hauptwohnsitz und einem Wohnheim für beeinträchtigte Menschen mit Einbindung in fähigkeitsorientierte Aktivitäten als agBel sein. Alle anderen Punkte der gegenständlichen Entscheidungen des Finanzamtes wurden entweder gar nicht bekämpft oder auch seitens des VfGH nicht als rechtswidrig beurteilt. Der VfGH bezieht sich dabei wiederholt auf eine Entscheidung des VwGH vom 20.5.2010, in der der VwGH aussprach, dass neben den Kosten des Besuches einer Sonderschule auch die Fahrtkosten zur Sonderschule als Kosten der Heilbehandlung und somit als agBel anerkannt werden müssen und dies auch für Fahrten zu Behindertenwerkstätten gilt. Seit dem Erkenntnis des VfGH vom 22.9.2016 steht auch fest, dass auch Kosten der Heilbehandlung vorliegen, wenn Fahrtkosten zu einem Wohnheim für beeinträchtigte Menschen mit Einbindung in fähigkeitsorientierte Aktivitäten vorliegen. Dies gilt nach den Ausführungen des VfGH auch dann, wenn Tätigkeiten in einem derartigen Wohnheim zur Erzielung eines positiven therapeutischen Effektes nicht als Tätigkeiten in einer Behindertenwerkstätte qualifiziert werden könnten. Von Letzterem sei das BFG in seinem Erkenntnis ohne weitere Ermittlungen ausgegangen, habe dadurch die Rechtslage verkannt und daher Willkür geübt. Das BFG hatte nämlich noch entschieden, dass es sich bei den Fahrten zu dem Wohnheim lediglich um Fahrten zum Nebenwohnsitz handle, von dort keine Fahrten zu einer Sonderschule oder Behindertenwerkstätte stattfinden würden und somit keine Kosten der Heilbehandlung

vorliegen würden. Die Verkennung der Rechtslage liegt darin, dass das BFG Tätigkeiten in einem Wohnheim für beeinträchtigte Menschen mit Einbindung in fähigkeitsorientierte Aktivitäten zur Erzielung eines positiven therapeutischen Effektes nicht als Heilbehandlung oder als Kosten für Fahrten zu einer Behindertenwerkstätte anerkannte.

Nach [§ 303 BAO](#) iVm [§ 302 Abs. 1 StGB](#) könnte im gegebenen Zusammenhang ein Wiederaufnahmegrund nur vorliegen, wenn der erstinstanzliche Bescheid durch einen Beamten wissentlich herbeigeführt wurde, um einen anderen vorsätzlich an seinen Rechten zu schädigen. Da die hier fragliche konkrete Rechtsfrage erst mit dem Erkenntnis des VfGH vom 22.9.2016 geklärt wurde, kann in einer letztlich irrtümlich Vertretung einer unrichtigen Rechtsauffassung keinesfalls ein vorsätzlicher Missbrauch einer Amtsbefugnis zur Schädigung einer anderen Person gesehen werden.

Die vom Bf eingewandte und vom VfGH kritisierte Unterlassung von Ermittlungen betraf nicht die bescheiderlassende Behörde sondern das BFG. Überdies kann aus einer derartigen offensichtlich auf einer irrtümlichen Rechtsauffassung beruhenden Unterlassung keine vorsätzliche Schädigung des Bf abgeleitet werden.

Zu den neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln gibt es eine umfangreiche höchstgerichtliche Judikatur. Nach dieser setzt dies voraus, dass tatsächliche Umstände hinsichtlich des zu beurteilenden Sachverhaltes neu hervorkommen. Dagegen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung, Rechtsirrtümer oder höchstgerichtliche Erkenntnisse keine neuen Tatsachen (zB: VwGH 31.3.2011, [2008/15/0215](#); 25.9.2012, [2008/13/0175](#)). Derartige Erkenntnisse bilden auch keine neuen Beweismittel (VwGH 26.4.1994, [91/14/0129](#)).

Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis folgt der oben dargestellten Rechtsprechung des VwGH, sodass eine Revision nicht von der Lösung einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängt.

Linz, am 9. Dezember 2020