



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vom 2. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 16. Jänner 2006 betreffend die Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1997, 1998, 2000, 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Hinsichtlich der Zurückweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1997 und 1998 wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt hinsichtlich der Zurückweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1997 und 1998 unverändert.

Hinsichtlich der Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 wird der Berufung Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Zurückweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw wurde mit Bescheid vom 20. Mai 1998 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 1997 veranlagt.

Die Bw wurde mit Bescheid vom 1. Juni 1999 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 1998 veranlagt.

Die Bw wurde mit Bescheid vom 22. August 2001 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2000 veranlagt.

Die Bw wurde mit Bescheid vom 27. Februar 2002 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2001 veranlagt.

Die Bw wurde mit Bescheid vom 13. März 2003 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2002 veranlagt.

Die Bw wurde mit Bescheid vom 25. Juni 2004 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2003 veranlagt.

Mit Schreiben vom 29. November 2004 beim FA eingelangt am 30. November 2004 beantragte die Bw die Wiederaufnahme der Verfahren der zuvor genannten Einkommensteuerantragungen für die Jahre 1997 und 1998 und begründete dies damit, dass sie seit vielen Jahren vor allem ihre Mutter, die in Ungarn lebe, unterstütze. Bis zum Ende des Jahres 1996 habe sie die Nachbarin ihrer Mutter als Aushilfe und stundenweise Pflegeperson stundenweise entlohnt.

Wegen fortschreitender körperlicher und geistiger Hilflosigkeit sowie Gebrechlichkeit sei die Mutter der Bw. ab Anfang 1997 von Pflegerinnen durchgehend betreut und versorgt worden. Diese hätten in der Wohnung der Mutter gewohnt und seien auch verköstigt worden. Die Pflegerinnen hätten sich ständig abgewechselt, da Rumäninnen nur für jeweils 28 Tage in Ungarn verbleiben dürften. Diese Pflegerinnen hätten eine persönliche und sorgfältige Pflege für die Mutter der Bw. gewährleistet (Vorbereitung der Diätkost, Eingabe der Medikamente, Begleitung zur Toilette und Badezimmer etc.).

Ein Aufenthalt in einem Altersheim sei wegen der Überlastung dieser Heime in Ungarn gar nicht möglich gewesen, weiters sei ein solcher von ihrer Mutter vehement abgelehnt worden. Zu dem habe die Bw. festgestellt, dass eine gleichrangige persönliche Pflege, Aufsicht und Vorbereitung der Diätkost wie zu Hause in einem Altersheim nicht möglich gewesen wäre. Ein Aufenthalt in einem Altersheim sei somit auch nicht vorteilhafter gewesen.

Die in Schweden lebende Schwester der Bw. sei nicht berufstätig gewesen und habe somit auch keine finanzielle Hilfe bzw. Unterstützung leisten können.

Die Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen sei bislang daran gescheitert, dass die Mutter der Bw. sämtliche Atteste, Krankenhausbefunde und dergleichen versteckt gehabt habe und der Bw diese auch nicht übergeben wollte. Der Hausarzt habe die Übergabe von Attesten an die Bw stets mit dem Vertrauensgrundsatz abgelehnt.

Aus diesem Grund sei es ihr bisher nicht möglich gewesen, die Zwangsläufigkeit ihrer Finanzbeihilfen und Unterstützungen so wie die oftmaligen Besuche in Budapest den Finanzbehörden glaubhaft und nachvollziehbar nachzuweisen.

In den Jahren vor 1997 seien die Unterstützungszahlungen der Bw. auch unter dem Selbstbehalt gelegen gewesen.

Nach dem Ableben der Mutter am 7. September 2004 sei es ihr erst möglich gewesen in der Wohnung der Mutter nach diesen Attesten Nachschau zu halten. Die Unmengen von gefundenen Belegen und Dokumenten seien von ihr erst zu ordnen und zu übersetzen, so dass sie für deren angemessene und nachvollziehbare Vorlage beim FA noch acht Wochen Zeit erbitte.

Bei Vorliegen der Atteste seit 1997 und in den folgenden Jahren wäre eine höhere Lohnsteuerrückvergütung angefallen, weil es dann möglich gewesen wäre die außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen. Die außergewöhnlichen Belastungen stellten zudem neben der wesentlichen wirtschaftlichen Beeinträchtigung für die Bw. insofern eine unabdingbare moralische Verpflichtung dar, weil es ihr ihre Eltern unter großen finanziellen Anstrengungen ermöglicht hätten an der Technischen Universität in Budapest zu studieren.

Sie ersuche daher um eine Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2005, beim FA eingegangen am 18. Februar 2005, legte die Bw. verschiedene Unterlagen im Zusammenhang mit dem Antrag vom 29. November 2004 vor. Die zuvor genannten Unterlagen betrafen nicht nur die Jahre 1997 und 1998, sondern auch die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003. Die Bw. beantragte die Berücksichtigung dieser Belastungen. Diese umfangreichen Aufstellungen umfassten im Wesentlichen jeweils eine Kostenaufstellung für jedes Jahr samt Erläuterungen sowie weitere Bestätigungen über Medikamentenkosten, Zahlscheine für Verwaltungskosten, für Wohnungs-, Steuer- und Wohnungsversicherung, Fahrten von Österreich nach Budapest und retour, einer Aufstellung der Kosten der Pflegefrauen. Weiters wurden die Anschaffung von Hörbehelfen, Wassergebühren, sowie Atteste über Untersuchungen im Krankenhaus vorgelegt. Die zuvor genannten Unterlagen betrafen nicht nur die Jahre 1997 und 1998, sondern auch die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003. Die Bw. beantragte die Berücksichtigung dieser Belastungen.

Mit Bescheid vom 16. Jänner 2006 wies das FA den Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1997, 1998, 2000, 2001, 2002 und 2003 zurück.

Das FA begründete diese Zurückweisung damit, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Für das Jahr 1997 sei auszuführen, dass gem. § 304 BAO nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen sei, sofern ihr nicht ein vor

dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des Verfahrens abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gem. § 303 Abs. 1 BAO zu Grunde liege. Die Arbeitnehmerveranlagung sei mit Einkommensteuerbescheid am 20. Mai 1998 ergangen, die für alle Wiederaufnahmetatbestände generelle Verjährungsfrist sei mit 31. Dezember 2003 abgelaufen.

Für das Jahr 1997, aber auch für die Jahre 1998, 2000, 2001 und 2002 sei auszuführen, dass gem. § 303 Abs. 2 BAO der Antrag auf Wiederaufnahme gem. Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe, bei der Abgabenbehörde einzubringen sei, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid I. Instanz erlassen habe. Die übernommenen Kosten für Pflegeleistungen seien laufend erbracht worden und es sei daher die Geltendmachung der Kosten nicht innerhalb einer Frist von drei Monaten erfolgt.

Mit Schreiben vom 2. Februar 2006 erhob die Bw. Berufung gegen diesen Zurückweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung 1997, 1998, 2000, 2001, 2002 und 2003 und führte darin aus, dass sie eine Wiederaufnahme nur für die Jahre 1997 und 1998 beantragt habe. Für die Jahre 1999 bis 2003 sei eine Ergänzung oder Richtigstellung bzw. eine Neuaufrollung fristgerecht innerhalb der 5 Jahresfrist beantragt worden. Eine Zurückweisung für das Jahr 2003 sei offensichtlich nicht erfolgt, da für dieses Jahr im oben angeführten Bescheid keine Begründung angeführt sei. Inhaltlich führte die Bw. aus, dass es ihr erst nach dem Tode ihrer Mutter möglich gewesen wäre, die genaueren Unterlagen (ihr Rechnungen, Pensionsauszüge etc.) zusammenzusuchen und zu ordnen. Der Hausarzt ihrer Mutter habe sie öfters ersucht, über die Finanzierung der Pflegepersonen durch die Bw. mit ihrer Mutter gar nicht zu sprechen, da ihrer Mutter diese Situation der finanziellen Abhängigkeit von ihren Kindern sogar noch weiter hätte schaden können und zu Depressionen hätte führen können. Auf Grund der Ablehnung ihrer Mutter die Rechnungen bzw. Unterlagen herauszugeben, sei sie verhindert und außerstande gesetzt gewesen, früher eine genaue und nachweisliche Geltendmachung der gesamten außergewöhnlichen Belastungen beim FA zu beantragen. Eine Geltendmachung ohne Nachweise habe sie nicht vornehmen wollen. Der Großteil der Belege und Dokumente sei am 18. Februar 2005 beim FA eingegangen. Die restlichen Unterlagen hätten noch ergänzt und übersetzt werden müssen. Diese habe die Bw. dann am 22. März 2005 eingereicht. Zudem habe sie noch bei zwei Vorsprachen am FA alle Fragen beantwortet. Die Übergabe und Geltendmachung der Anträge samt Unterlagen per 18. Februar 2005 bzw. per 22. März 2005 sei innerhalb der Dreimonatsfrist im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO erfolgt, da die Nachweisbarkeit erst per Dezember 2004 bzw. Jänner 2005 gegeben gewesen sei.

Wie aus ihrem Steuerakt ersichtlich sei, habe sie ihre in Budapest lebenden Eltern seit dem Jahre 1970 in Folge derer geringen Pension laufend finanziell unterstützt. Diese finanziellen Unterstützungen seien vom FA bis zum Jahre 1989 als außergewöhnliche Belastungen zumindest teilweise anerkannt und berücksichtigt worden. Erst durch die erhöhten Pflegekosten seit 1997 mit nunmehr 2 Pflegefrauen hätten diese Pflegeaufwendungen infolge der Pflegebedürftigkeit und Behinderung der Mutter den Selbstbehalt weit überstiegen und deswegen sei eine Geltendmachung erfolgt.

Das FA legte diese Berufung in der Folge ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Verfahrensgang sowie der zugrunde liegende Sachverhalt entspricht dem Inhalt der Verwaltungsakten und ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Sachverhalt auszuführen, dass gemäß § 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

lit. b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in I. Instanz erlassen hat.

Gemäß § 303 a BAO hat dieser Wiederaufnahmeantrag zu enthalten

- lit. a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird,
- lit. b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1) auf die der Antrag gestützt wird,
- lit. c) die Angaben die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind,
- lit. d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- lit. a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amtswegen

unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 – 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

lit. b) vor dem Ablauf einer Frist von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gem. § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Das FA hat für das Jahr 1997 den Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für 1997 deswegen zurückgewiesen, weil der im November 2004 eingebrachte Antrag bereits nach Ablauf dieser Fünfjahresfrist eingebracht worden sei.

Aus Sicht des UFS verkennt das FA zwar damit die Rechtslage, da gem. § 323 Abs. 16 BAO die Verkürzung der Verjährungsfrist und damit Änderung des § 304 BAO erst mit 1. Jänner 2005 in Kraft getreten ist. Der Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 1997 erfolgte somit entgegen der Auffassung des FA noch vor Eintritt der Verjährungsfrist.

Hinsichtlich des Antrages der Bw. für das Jahr 1997 ist zudem, ebenso wie hinsichtlich des Antrages für das Jahr 1998 weiter auszuführen, dass das FA in der Begründung des Zurückweisungsbescheid vom 16. Jänner 2006 aus Sicht des UFS möglicherweise davon ausgegangen ist, dass die Bw. eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Hervorkommens neuer Tatsachen beantragt habe.

Dem Antrag der Bw. ist jedoch nach dem Verständnis des UFS zweifelsfrei zu entnehmen, dass diese in ihrem Antrag dargestellt hat, dass Beweismittel neu hervorgekommen wären.

Aus Sicht des UFS ist im gegenständlichen Verfahren für die Jahre 1997 und 1998 die Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1997 und 1998 dennoch zur Recht erfolgt.

Die Bw führt im Verfahren aus, dass ihr Antrag innerhalb der Dreimonatsfrist gestellt worden sei, da diese Beweismittel erst frühestens ab September 2004 hervorgekommen seien.

Damit verkennt die Bw aber aus Sicht des UFS aber den Sinn der Bestimmung des § 303 Abs.2 BAO. Die Dreimonatsfrist beginnt nach der Judikatur des VwGH nämlich nicht – wie die Bw vermeint - ab der Beweisbarkeit des Wiederaufnahmegrundes, sondern ab Kenntnis dieses Grundes zu laufen. (VwGH vom 3. 10. 1984, Zl. 83/13/0067) Der BW mag zwar zugestimmt werden können, dass sie die Kosten im Detail erst später belegen konnte, nicht jedoch darin, dass sie erst 2004 wusste, dass ihre laufend getätigten Zahlungen für ihre kranke Mutter Krankheitskosten bzw. Pflegekosten der Mutter abdecken sollten. Die Organisation der Pflegerinnen erfolgte unter Einbindung der Bw. Auch hatte die Bw in den Jahren vor 1997 bereits Kosten für die Unterstützung ihrer Eltern als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Damit hat das FA im Ergebnis zu Recht darauf hingewiesen, dass die BW ihren Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1997 und 1998 verspätet, das heißt nach Ablauf der Dreimonatsfrist eingebracht hat.

Für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 ist auszuführen, dass die BW – wie sie bereits in ihrem Antrag im Februar 2005 ausführte und in ihrer Berufung dezitiert wiederholte, keinen Antrag auf Wiederaufnahme der diesbezüglichen Verfahren gestellt hat. Somit hat das FA für diese Jahre aus Sicht des UFS einen Antrag behandelt, den die Bw so nicht gestellt hatte.

Gem. § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde II. Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde I. Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Eine ersatzlose Aufhebung eines Bescheides darf nur dann erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt. Derartige Aufhebungen haben beispielsweise zu erfolgen, wenn ein verfahrensrechtlicher Bescheid (z.B. die Zurückweisung eines Antrages) zu Unrecht erlassen wurde oder ein antragsgebundener Verwaltungsakt ohne Antrag erging.

Ein solcher Fall liegt aus Sicht des UFS hinsichtlich der von der Bw. für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 vorgelegten Unterlagen und des damit verbundenen „Antrages auf Berichtigung dieser Veranlagungen innerhalb der fünfjährigen Aufrollungsfrist“: Das FA ist in diesem Fall davon ausgegangen, dass ein Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme der Verfahren für diese Jahre vorgelegen sei. Aus Sicht des UFS ist jedoch festzuhalten, dass die Bw. zwar zweifelsfrei neue Beweismittel für diese Veranlagungsjahre vorgelegt hat, die möglicherweise zu einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO führen können, ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO liegt aber – wie oben dargestellt - dezidiert aber nicht vor. Ein Mängelbehebungsverfahren im Sinne der Bestimmungen des § 303a Abs. 2 BAO hat das FA nicht eingeleitet.

Daher ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 davon auszugehen, dass das FA mit dem Bescheid vom 16. Jänner 2006 einen antragsgebundenen Verwaltungsakt ohne tauglichen Antrag erlassen hat. Der Bescheid vom 16. Jänner 2006 ist somit aus der Sicht des UFS hinsichtlich der Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 ersatzlos zu beheben.

Salzburg, am 19. Dezember 2007