

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Zurückweisungsbescheid des FA betreffend Einkommensteuer 2004, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) reichte am 23. Februar 2006 eine *berichtigte* Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 ein, in der sie – erstmalig – außergewöhnliche Belastungen (*Arztkosten, Kurkosten, Kurzzeitpflege für Gatten Gregor T.*) in Höhe von € 13.426,08 geltend machte.

Am 11. August 2006 langte beim zuständigen Finanzamt (FA) ein Schriftsatz der Bw. vom 9. August 2006, mit der Bezeichnung „*mangelhafter Einkommensteuerbescheid 2004*“, ein:

Mit Bescheid vom 20. April 2005 sei die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit € 2.169,89 festgesetzt worden. Dabei sei die beantragte außergewöhnliche Belastung iHv € 13.426,08 nicht berücksichtigt worden. Es handle sich dabei um Pflegeheimkosten für den mittlerweile verstorbenen Gatten der Bw., welche dieser aus eigenem Einkommen nicht habe bestreiten können. Es habe daher für die Ehegattin die sittliche und rechtliche Verpflichtung bestanden, für den Ehegatten die Kosten insoweit zu übernehmen.

Da entgegen der eingebrachten Einkommensteuererklärung 2004 die außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt worden sei, im Spruch jedoch keine Erklärung der abweichenden Festsetzung zu erkennen sei, handle es sich nicht um einen Bescheid im Sinne der BAO und sei somit weder eine Berufung noch eine Änderung gemäß § 299 BAO möglich, weshalb der

*Antrag*

gestellt werde, die Einkommensteuer für das Jahr 2004 gemäß der eingereichten Erklärung festzusetzen oder aber eine Begründung für die Nichtberücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung zu geben.

Allerdings sei festzustellen, dass im Einkommensteuerbescheid von Herrn Gregor T. in der Begründung angeführt worden sei, dass die Pflegeheimkosten von Frau T. nicht berücksichtigt werden konnten. Abgesehen davon, dass dies ebenfalls keine Begründung, sondern eine leicht nachvollziehbare Feststellung aufgrund des Einkommensteuerbescheides sei und darüber hinaus Herr T. keine Pflegeheimkosten für Frau T. geltend gemacht habe, könne der Sinn dieser Begründung nur darin liegen, dass eigentlich der Einkommensteuerbescheid 2004 von Frau T. – begründet im Einkommensteuerbescheid von Herrn T. – gemeint sei. Nun könnte der Schluss gezogen werden, dass Frau T. als Erbin von Herrn T. so betrachtet werde, dass Begründungen in Bescheiden von Herrn oder Frau T. jedenfalls gegen Frau T. wirksam werden. Sollte dies tatsächlich so sein, beginne die Berufungsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 von Frau T. mit 14. Juli 2006 und werde in diesem Fall

*Berufung*

gegen den o. zit. Einkommensteuerbescheid vom 20. April 2005 eingelegt und auf o. a. Begründung verwiesen.

Daraufhin erließ das FA am 17. November 2006 zwei Zurückweisungsbescheide und zwar

- 1) hinsichtlich der *Eingabe vom 11. August 2006 betreffend Einkommensteuer 2004* und
- 2) hinsichtlich der *Berufung vom 9. August 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 20.4.2005*

*und begründete diese wie folgt:*

ad 1) „Eine Einkommensteuererklärung 2004 – ohne Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung – wurde erstmals von Ihnen am 19. April 2005 eingereicht und mit Bescheid vom 20. April 2005 erklärungsgemäß veranlagt. Am 27. Februar 2006 wurde

*neuerlich eine Einkommensteuererklärung für 2004 eingereicht und darin erstmals Pflegekosten für den verstorbenen Gatten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.*

*Als Anregung zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens unterliegt die Einreichung einer berichtigten Einkommensteuererklärung nicht der Entscheidungspflicht gemäß § 311 BAO. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen aufgrund der berichtigten Einkommensteuererklärung 2004 vom 27. Februar 2006 ist unterblieben, da die entsprechenden Voraussetzungen gemäß § 303 Abs. 4 BAO im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Pflegekosten für den Gatten nicht vorliegen, zumal eine Unterhaltspflicht gegenüber dem Gatten und damit Kostentragungspflicht von Ihnen nicht nachvollziehbar ist. Auf diesen Umstand wurde bereits in einem Telefonat am 2. März 2006 hingewiesen.*

*Der am 9. August 2006 formulierte „originäre“ Antrag auf Berücksichtigung der Kosten gemäß eingereichter Einkommensteuererklärung 2004 – gemeint ist offenbar die Einkommensteuererklärung vom 27. Februar 2006 – ist wegen entschiedener Sache als unzulässig zurückzuweisen.“*

*ad 2) Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufungsfrist gemäß § 245 bzw. 276 BAO bereits am 25. 5. 2005 abgelaufen ist.*

*Gemäß § 245 Abs. 2 BAO wird der Lauf der Berufungsfrist nur durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gehemmt und auch nur dann, wenn dieser Antrag innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird.*

*Da kein rechtzeitiger Antrag auf Mitteilung einer fehlenden Begründung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides vom 20. 4. 2005 gestellt wurde, ist die Rechtsmittelfrist gemäß § 245 Abs. 1 BAO abgelaufen.“*

Am 1. Dezember 2006 langte beim FA eine Berufung gegen den „Zurückweisungsbescheid vom 17. November 2006“ ein. Die Einkommensteuer 2004 sei mit Bescheid vom 20. April 2005 ohne außergewöhnliche Belastung zu Recht festgesetzt worden. Die Bw. sei zu dieser Zeit steuerlich nicht vertreten gewesen und habe deshalb die außergewöhnliche Belastung nicht beansprucht. Erst bei Erhalt der Unterlagen des von der D. Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH vertretenen Gatten sei ersichtlich gewesen, dass Pflegeheimkosten im beträchtlichem Ausmaße von der Bw. für ihren – nunmehr bereits verstorbenen – Ehegatten geleistet worden seien.

Gemäß RZ 869ff Lohnsteuerrichtlinien seien diese Ausgaben der Ehegattin als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, womit eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf

Grundlage der eingereichten „berichtigten“ Einkommensteuererklärung 2004 vom 23. Februar 2006 zu erfolgen hätte und werde ein diesbezüglicher Antrag gestellt.

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

Die Bw. hat am 19. April 2005 einen Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2004 eingebracht. Kosten für außergewöhnliche Belastungen hatte die Bw. darin nicht geltend gemacht. Der am 20. April 2006 erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2004 wurde rechtskräftig.

Am 27. Februar 2006 reichte die Bw. eine „berichtigte“ Einkommensteuererklärung ein, in der erstmals und ohne nähere Begründung Kosten für außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht wurden. Am 11. August 2006 langte ein Schriftsatz der Bw. vom 9. August 2006 mit dem Antrag ein, „*die Einkommensteuer für das Jahr 2004 gemäß der eingereichten Erklärung festzusetzen oder aber eine Begründung für die Nichtberücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung zu geben*“.

Diesen Antrag hat das FA mit Bescheid vom 17. November 2006 wegen entschiedener Sache als unzulässig zurückgewiesen. Ergänzend wies das FA darauf hin, dass auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unterblieben sei, da – abgesehen davon, dass ein diesbezüglicher Antrag nicht der Entscheidungspflicht gemäß § 311 BAO unterliege – die entsprechenden Voraussetzungen gemäß § 303 Abs. 4 BAO im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Pflegekosten für den Gatten nicht vorlägen, zumal eine Unterhaltpflicht und damit Kostentragungspflicht gegenüber dem Gatten nicht nachvollziehbar sei.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Bundesabgabenordnung zur nachträglichen Änderung rechtskräftiger Bescheide nur ein eingeschränktes, in den §§ 293 ff BAO festgelegtes Instrumentarium vorsieht. Anträge, die sich vom Inhalt her nicht unter dieses Regime einordnen lassen, sind daher als unzulässig zurückzuweisen.

Die Abgabenbehörde muss jedoch bei Anbringen einer Partei nach § 85 BAO, die einen unklaren Inhalt aufweisen, nicht nur versuchen aus dem Inhalt das Ziel des Antrags zu erschließen, sie muss auch – bei Anbringen die allgemein oder unpräzise formuliert sind – in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 BAO versuchen, die Absicht der Partei zu erforschen. Dies bedeutet im gegenständlichen Fall, dass der Antrag der Partei nach Maßgabe des oben Dargestellten dahingehend zu überprüfen war, welche Möglichkeiten der nachträglichen Änderung rechtskräftiger Bescheide die Bw. angewendet wissen will.

Im gegenständlichen Fall ist das FA zu der Ansicht gelangt, es läge ein „originärer Antrag“ auf Berücksichtigung der berufungsgegenständlichen Kosten vor und hat diesen als unzulässig zurückgewiesen. Weiters hat das FA auch die Möglichkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme in Betracht gezogen, diese inhaltlich geprüft und begründend dargelegt, dass für das FA die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nicht vorliegen.

In der gegen den Zurückweisungsbescheid erhobenen Berufung vom 30. November 2006 hat die Bw. keine konkreten Einwendungen vorgebracht sondern vielmehr zugestanden, dass die Einkommensteuer 2004 mit Bescheid vom 20. April 2005 zu Recht ohne außergewöhnliche Belastung festgesetzt worden sei. Die Bw. sei zu dieser Zeit steuerlich nicht vertreten gewesen und habe deshalb die außergewöhnliche Belastung nicht beansprucht. Damit kann aber der Berufung gegen die Zurückweisung des Antrages „*die Einkommensteuer für das Jahr 2004 gemäß der eingereichten Erklärung festzusetzen oder aber eine Begründung für die Nichtberücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung zu geben*“ kein Erfolg beschieden sein, weshalb diese auch als unbegründet abzuweisen war.

Zur Möglichkeit der amtswegigen Wiederaufnahme ist darauf hinzuweisen, dass diese eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde darstellt, auf welche die Partei kein subjektives Recht hat (VwGH 28.5.1997, 94/13/0176).

Anzumerken ist allerdings, dass die Ausführungen in der vorliegenden Berufung – in Erforschung des Parteiwilens – dahingehend ausgelegt werden können, dass die Bw. nunmehr auch einen Antrag auf Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt hat, dessen Behandlung nicht in die Entscheidungskompetenz des UFS fällt. Vielmehr ist gemäß § 305 Abs. 1 BAO hierfür die Abgabenbehörde 1. Instanz zuständig, welche sich bislang mit dem Antrag noch nicht auseinander gesetzt hat. Ein diesbezüglicher Antrag ist – vor einer inhaltlichen Prüfung und der Begründung des Ermessens – nach den Fristen des § 303 BAO auf seine Rechtzeitigkeit zu prüfen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist einem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und 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 herbeigeführt hätte.

Weiters ist der Antrag auf Wiederaufnahme nach Abs. 2 dieser Bestimmung 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 erster Instanz erlassen hat.

Nach § 303a Abs. 1 BAO hat der Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- 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.

Entspricht – wie nach Ansicht des UFS im gegenständlichen Fall – der Wiederaufnahmeantrag nicht den in Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, ist dem Antragsteller zwingend eine Mängelbehebung aufzutragen ("*...so hat die Abgabenbehörde ...die Behebung dieser inhaltlichen Mängel ...aufzutragen...*") mit dem Hinweis, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (§ 303a Abs. 2).

Wien, am 2. September 2009