

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführer als Erben nach Dr., vertreten durch Morre & Papst Wth und Stb OG, Heinrichstraße 110, 8010 Graz gegen die Bescheide des Finanzamt Graz-Stadt vom 15.10.2013, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 und Einkommensteuer 2006 bis 2010

I. zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Einkommensteuer 2006 bis 2010 werden aufgehoben.

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

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführer sind die Erben nach der pensionierten Ärztin Dr. .

Der steuerliche Vertreter hat für die Jahre 2006 bis 2010 die Einkommensteuererklärungen jeweils fristgerecht elektronisch eingereicht.

In den Erklärungen wurde der Grad der Behinderung mit 90% angegeben und die hier strittigen Aufwendungen für eine Gallendiät sowie für Taxikosten wurden als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend gemacht. Seit Februar 2009 bezog Frau Dr. Pflegegeld. Die Veranlagung durch das Finanzamt erfolgte zunächst ohne weitere Prüfung erklärungskonform.

Für das Jahr 2011 hat der steuerliche Vertreter die Erklärung im Auftrag der Erben eingereicht. Auch in dieser Erklärung wurde der Grad der Behinderung mit 90% angegeben und Aufwendungen für eine Gallendiät sowie Taxikosten geltend gemacht.

Am 14.10.2008 wurde Frau Dr aufgefordert, die im Jahr 2007 „geltend gemachten Kosten“ iHv 5.291,49 Euro nachzuweisen. Am 29.10.2010 wurde Frau Dr aufgefordert, die außergewöhnlichen Belastungen des Jahres 2009 nachzuweisen. In beiden Fällen kam es zu einer zwischenzeitig stornierten Bescheidberichtigung gem. § 299 BAO.

Aktenkundig wurde bereits anlässlich der Einkommensteuerveranlagung 2005 die Kopie des Behindertenausweises übermittelt, in dem die Minderung der Erwerbsfähigkeit mit 90% angegeben ist. Dem zugrunde liegenden Sachverständigengutachten ist zu entnehmen, dass sich ihre 90%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit aus folgenden Komponenten zusammensetzt: Mammakarzinom, Sehbehinderung, Hochgradig kombinierte Schwerhörigkeit beiderseits, Bewegungseinschränkung in beiden Schultern, Totalendoprothese linkes Knie, Gonarthrose rechtes Knie, Verschluss der Arteria femoralis superficialis links beim Zwang zum Stehenbleiben nach 300-400 Metern und Zustand nach Lippen-Kiefer-Gaumenspalte mit Restdefekt.

Im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2011 hat das Finanzamt festgestellt, dass die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sowie die Notwendigkeit einer Diätverpflegung vom Bundessozialamt im Behindertenausweis nicht vermerkt wurden. Vorhalt ist dazu zunächst keiner ergangen.

Am 4. Juni 2012 wurden „Bescheide“ betr. Wiederaufnahme des Verfahrens samt damit verbundener Sachbescheide 2006 – 2010 bzw. der Einkommensteuerbescheid 2011 an die „Erben nach Dr.“ gerichtet. Zu diesem Zeitpunkt ist eine Einantwortung bereits erfolgt. Der UFS (RV/0059-G/13) hat den diesbezüglichen Vorlageantrag daher mit der Begründung zurückgewiesen, dass eine Adressierung an nicht namentlich angeführte Erben für eine wirksame Bescheiderlassung nicht ausreichend ist.

Das Finanzamt hat nach Zurückweisung des Vorlageantrages den steuerlichen Vertreter eingeladen *„bekanntzugeben, in welchem Zusammenhang mit welchen Behinderungen oder sonstigen Krankheiten die in den Jahren ab 2006 in den Einkommensteuererklärungen geltend gemachten Taxikosten angefallen sind“*.

Diesen Vorhalt hat der steuerliche Vertreter mit dem Hinweis beantwortet, dass die Erben die geforderten Unterlagen nicht finden konnten.

Am 23.10.2013 wurden schließlich die hier strittigen Bescheide betr. Wiederaufnahme des Verfahrens samt damit verbundener Sachbescheide 2006 – 2010 bzw. der Einkommensteuerbescheid 2011 richtig adressiert zugestellt.

Die Wiederaufnahme wurde wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und

Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Die strittigen Sachbescheide (Einkommensteuer) 2006 - 2011 wurden damit begründet, dass die Gallendiät nur dann anerkannt werden kann, wenn sie im Behindertenpass eingetragen ist. Auch die Taxikosten können mangels Eintragung im Behindertenausweis nicht abgezogen werden.

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte sich der steuerliche Vertreter mit der Begründung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens, dass der Behindertenausweis bereits seit dem Jahr 2006 aktenkundig war und damit keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien. Zum Gesundheitszustand von Frau Dr. ergänzte er, dass sie körperlich stark beeinträchtigt gewesen sei und die Notwendigkeit der Gallendiät vom behandelnden Internisten bestätigt werden könne (fachärztliche Bestätigung lag bei).

Das Finanzamt führt in der Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung aus: *„Wären zu den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die bezughabenden Veranlagungsjahre jeweils entsprechende „Beilagen“ beim Finanzamt eingereicht worden, die die Offenlegung des Sachverhaltes, dass zwar keine spezifische Gehbehinderung, und die Notwendigkeit einer Diätverpflegung vom Bundessozialamt ausdrücklich festgestellt wurden, aber die außergewöhnlichen Belastungen für Taxikosten und Pauschale wegen Diätverpflegung beantragt werden, so hätte das Finanzamt die Veranlagung für die betreffenden Jahre nach entsprechenden Ergänzungsersuchen und den Ergebnissen des Vorhalteverfahrens durchführen können“.*

Im Vorlageantrag wiederholte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen sein Vorbringen und ergänzte, dass ihm seitens der Finanz die Nicht-Übermittlung von Unterlagen nahegelegt worden sei.

Rechtslage:

Verfahrensrecht – Wiederaufnahme des Verfahrens:

§ 303 (1) BAO: 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 sonstwie 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.

Einkommensteuerrecht – außergewöhnliche Belastung:

§ 35 (1) EStG 1988: Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, (...)

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

– Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).

– Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

– In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist zulässig, wenn im abgeschlossenen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel 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 (vgl. § 203 BAO).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. zuletzt VwGH 27. Februar 2014, 2011/15/0106 bzw. für viele VwGH 24. Juni 2009, 2007/15/0045;).

Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage jedoch nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. etwa VwGH 23. April 1998, 95/15/0108). Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (siehe etwa VwGH 27. Jänner 2011, 2007/15/0262, VwGH 31. März 2011, 2008/15/0215 oder VwGH 6. Juli 2006, 2003/15/0016).

Im Beschwerdefall war dem Finanzamt der den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegende Sachverhalt vollständig bekannt: Die Bf. ist daher zunächst gar nicht aufgefordert worden, Belege vorzulegen, Aufwendungen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen oder sonst auf irgendeine Weise zur Ermittlung des Sachverhaltes beizutragen. Erst nach der Zurückweisung des Vorlageantrages durch den UFS wurde dem steuerlichen Vertreter ein Vorhalt geschickt. Dieser wurde mit dem Hinweis beantwortet, dass die Steuerpflichtige verstorben ist und die Erben die geforderten Unterlagen nicht finden können. Der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide wiederum ist zu entnehmen, dass die Nicht-Anerkennung der Aufwendungen (nur) durch die fehlende Eintragung im Behindertenausweis begründet ist. Auch in der Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt die Wiederaufnahme darauf, dass weder eine spezifische

Gehbehinderung noch die Notwendigkeit einer Diätverpflegung vom Bundessozialamt ausdrücklich festgestellt wurde, dennoch außergewöhnliche Belastungen für Taxikosten und Pauschale wegen Diätverpflegung beantragt wurden.

Der Behindertenausweis war jedoch seit 2006 aktenkundig und die Aufwendungen für eine Gallendiät und Taxikosten wurden jeweils unter den dafür vorgesehenen Kennzahlen beantragt. Damit war es dem Finanzamt möglich, allein aufgrund der Aktenlage zu entscheiden. Ein allfälliger „Erkenntnisgewinn“ durch die Beantwortung des Vorhaltes ist in die Erwägungen über die Wiederaufnahme nicht eingeflossen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte daher grundlos. Die Wiederaufnahmebescheide 2006 – 2010 waren aufzuheben.

Mit der Wiederaufnahme ist auch das Schicksal der damit verbundenen Sachbescheide entschieden: Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Somit scheiden die neuen Einkommensteuerbescheide 2006 – 2010 ex lege aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide 2006 – 2010) leben wieder auf (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 307 Tz 8 und die dort angeführte Judikatur des VwGH). Die Berufung gegen die nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Einkommensteuerbescheide war somit als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Gegen den Beschluss betr. Gegenstandsloserklärung ist eine Revision nicht zulässig, weil sich die Entscheidung unmittelbar aus § 261 Abs 2 BAO ergibt und damit keine Rechtsfrage verbunden ist.

Graz, am 21. Mai 2015

