



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die nicht datierten Berufungen des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 30. April 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

In den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre begehrte der Bw – soweit gegenständlich von Bedeutung – das so genannte große Pendlerpauschale wegen Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG) und den pauschalen Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung (§ 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996). Beilagen waren den Erklärungen nicht angeschlossen. Ohne Bedeutung für die gegenständliche Entscheidung, aber nicht unerheblich für das Gesamtbild des Berufungsfalles ist der Umstand, dass dem Bw eine 60%ige Behinderung seitens des Bundessozialamtes bescheinigt ist. Der Bw leidet unter morbus, einer Erkrankung Organ einhergeht.

Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 9.2.2007, 8.2.2008 und 3.2.2009 wurde der Bw – soweit gegenständlich von Bedeutung - ohne Durchführung von Ermittlungen erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 veranlagt.

Im Zuge der Veranlagung für 2009 wurde der Bw mit Vorhalt vom 10.2.2010 u.a. ersucht, die Krankheitskosten belegmäßig nachzuweisen. Ein zuvor durchgeföhrter Abgleich mit den Daten des Bundessozialamtes hat ergeben, dass die beantragten behinderungsbedingten Steuererleichterungen in den gespeicherten Daten keine Deckung finden (Hardcopy vom 4.2.2010 mit ausgewiesenen Fehlercode 19248). Eine konkrete Abfrage der überspielten Daten zeigte, dass dem Bw weder die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bescheinigt noch ein Ausweis gemäß § 29b StVO ausgestellt worden ist (Ausdruck vom 14.3.2010).

Bei der persönlichen Vorsprache am 14.3.2010 legte der Bw eine vom Finanzamt Bregenz ausgestellte, nicht datierte Bescheinigung vor, nach der das auf ihn zugelassene Kraftfahrzeug der Marke x mit dem Kennzeichen y gemäß § 2 Abs. 2 KfzStG steuerbefreit ist. Konfrontiert mit den Daten des Bundessozialamtes, räumte der Bw ein, dass er seit dem Verkauf des PKWs, der Marke x, die Kfz-Steuerbefreiung verloren hat.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 wieder auf und erließ neue Sachbescheide. In ihnen ließ es das große Pendlerpauschale und den pauschalen Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung unberücksichtigt. Die Wiederaufnahme wurde hinsichtlich des Jahres 2008 wie folgt, hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007 entsprechend adaptiert, begründet:

*Im Zuge des Vorhaltsverfahrens für das Jahr 2009 wurde eine vom Finanzamt Bregenz glaublich vor ca. 20 Jahren ausgestellte Bescheinigung Nr. 123 zur Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer für den PKW Markex vorgelegt. Eine Überprüfung ergab, dass das Auto jedenfalls vor dem Jahr 1997 veräußert wurde. Daher hat diese Bescheinigung, welche gemäß § 2 Abs. 2 iVm § 8 Abs. 1 KFZ-StG 1952 für dieses konkrete Kraftfahrzeug ausgestellt wurde, mit der Veräußerung des KFZ ihre Gültigkeit verloren. Folglich liegt keine amtlich bescheinigte dauernde starke Gehbehinderung vor, welche gemäß § 3 der VO über außergewöhnliche Belastungen zum Freibetrag von 153 Euro pro Monat sowie das große Pendlerpauschale berechtigt. Diese neu hervorgetretene Tatsache berechtigt die Abgabenbehörde unter Hinweis auf die nicht nur geringfügige steuerliche Auswirkung, das Verfahren für die Einkommensteuer 2008 (Bescheid vom 3.2.2009) wiederaufzunehmen. Auf die Ausführungen im Sachbescheid wird verwiesen.*

Der Bw erhob allein gegen die Wiederaufnahmbescheide Berufung. In ihr führte er aus:

*Mir wurde nachträglich das Pendlerpauschale und der pauschale Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung mit der Begründung nachgefordert, dass eine neu hervorgetretene Tatsache vorliegt. Nicht zu einer Wiederaufnahme führen können 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 19.05.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148).*

*Das Hervorkommen einer neuen Tatsache liegt meines Erachtens nicht vor, da von einer Fehlbeurteilung seitens der Behörde ausgegangen werden muss.*

*Dem Finanzamt hat eine Kopie meines Behindertenausweises, sowie der seinerzeit ausgestellten Bescheinigung zur Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer ständig vorgelegen.*

*Auch wurde ich bei einer Arbeitnehmerveranlagung vor ca. 6 Jahren zur Vorlage des Ausweises zur Befreiung der Kraftfahrzeugsteuer aufgefordert, was ich auch befolgt habe.*

*Weiters war dem Finanzamt auch damals schon bekannt, dass ich das Auto, das ich vor zwanzig Jahren erworben hatte, nicht mehr in meinem Besitz habe. Also hätte mir das Amt schon damals den Ausweis für ungültig erklären können. Ich war wie das Amt auch der Ansicht, dass dieser Ausweis lediglich zum Nachweis für den Freibetrag noch von Nöten ist, da die Kfz-Steuer ja durch die Versicherung einbehalten wurde.*

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

Die maßgebliche materiellrechtliche Begünstigungsbestimmung des § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, lautet:

*Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.*

Gemäß der verfahrensrechtlich maßgeblichen Norm des § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und b und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden 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" im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 27.4.2000, 97/15/0207; 18.9.2003, 99/15/0120; 29.9.2004/2001/13/0135; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303, Tz 14)).

Der Bw wendet sich in der Berufung gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren mit der Begründung, nicht zu einer Wiederaufnahme führen könnten Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von bekannten Sachverhaltselementen. Diese Überlegung trifft zwar zu. Sie berücksichtigt aber nicht der verfahrensrechtlichen Sachlage im Berufungsfall.

Der Bw hat nämlich den Sachverhalt in den wiederaufgenommenen Verfahren keineswegs so vollständig bekannt gegeben, dass das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Subsumption zu den nunmehr erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können. Dies aus folgenden Gründen: Zunächst ist zu bedenken, dass der Bw in den wiederaufgenommenen Verfahren behinderungsbedingte Steuererleichterungen beansprucht hat. Den Erklärungen ist kein Hinweis darauf zu entnehmen, auf welche Art der Bw den Nachweis der Körperbehinderung gemäß § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl 303/1996) als erbracht bzw erbringbar erachtet. Ebensowenig hat er dargetan, weshalb ihm die Benützung eines Massenbeförderungsmittel unzumutbar sein soll. Auch waren den Steuererklärungen keine diesbezüglichen Beilagen angeschlossen. Bei dieser Sachlage durfte das Finanzamt im Vertrauen auf die Angaben des Bw in den Steuererklärungen davon ausgehen, dass ein erforderlicher Nachweis vorliegt bzw erbracht werden kann. Dass dies nicht der Fall ist, stellte sich erst im Zuge der Veranlagung 2009 heraus. Dazu waren entsprechende Ermittlungen erforderlich, die in den Vorjahren nicht durchgeführt worden sind. Zum einen wurde ein Abgleich mit den Daten des Bundessozialamtes durchgeführt. Zum anderen wurde der Bw um entsprechende Nachweisführung ersucht. In der Folge legte der Bw die eingangs erwähnte Bescheinigung vor, wonach der mehrfach erwähnte Pkw gem. § 2 Abs. 2 KfzStG steuerbefreit ist. Gleichzeitig räumte der Bw ein, seit der Veräußerung des Kfzs der Marke x keine Kfz-Steuer-Befreiung mehr zu haben.

Da der Bw im nunmehrigen Berufungsverfahren schließlich konzidierte, seit vielen Jahren nicht mehr im Besitz des ("steuerbefreiten") Pkws zu sein, kann nicht ernsthaft bestritten werden, dass – bezogen auf die Veranlagungen 2006, 2007 und 2008 - erst die im Zuge der Veranlagung 2009 durchgeföhrten Ermittlung die Tatsache hervorbrachte, dass der Bw nicht den erforderlichen Nachweis erbringen kann. Aus der Textierung der vorgelegten Bescheinigung und dem einschlägigen Gesetzestext geht auch für einen Laien klar und eindeutig hervor, dass die Steuerbefreiung an ein bestimmtes Kraftfahrzeug und einen bestimmten Zulassungsbesitzer gebunden ist, dass also die konkret vorgelegte Bescheinigung keine aktuelle Bedeutung hat. Lediglich der Vollständigkeit halber wird im Übrigen darauf hingewiesen, dass das Fehlen eines Nachweises seine Ursache im Fehlen einer entsprechenden Gehbehinderung hat. Das nachfolgend wiedergegebne ärztliche Attest bescheinigt dem Bw zwar gewisse Fuß- bzw Gehbeschwerden, es vermag aber nicht eine

(durch eine Bescheinigung gemäß § 29b StVO oder einen gültigen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 KfzStG 1952 oder § 2 Abs. 1 Z 12 KfzStG 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 VersStG 1953) amtlich bescheinigte Gehbehinderung darzutun: "*Herr B zog sich im Zuge eines Unfall in der Kindheit eine mehrfache Fußfraktur z. zu, seitens dieser er immer noch Beschwerden hat. Bei einer Untersuchung im Jahre 2007 bei Dr. L zeigten sich immer noch degenerative Veränderungen des gesamten rechten Fußes, welche direkt auf das Unfallgeschehen zurück zu führen sind. Herr B benötigt daher spezielle Schuheinlagen, zusätzlich werden verschiedene schmerzlindernde Salben benötigt. Eine operative Korrektur der generativen Veränderungen ist derzeit nicht möglich.*" Das zitierte ärztliche Attest ist im Übrigen ein deutlicher Hinweis darauf, dass körperliche Beschwerden und Behinderungen im Laufe der Jahre auch Linderung, Verbesserung oder gar Heilung erfahren können. Deshalb werden die entsprechenden Nachweise zum Teil auch nur befristet ausgestellt. So ist im konkreten Fall offensichtlich davon auszugehen, dass der Bw im Zeitpunkt der Ausstellung der Bescheinigung nach § 2 Abs. 2 KfzStG 1952 den Pkw x auf Grund seines damals noch nicht allzu weit zurückliegenden Unfalls zur Fortbewegung verwenden musste, dass aber mittlerweile eine solche Notwendigkeit eben nicht mehr gegeben ist.

Der Bw brachte vor, er habe vor ca. 6 Jahren im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung die Bescheinigung über die Steuerbefreiung gemäß § 2 Abs. 2 KfzStG 1952 dem Finanzamt vorgelegt. Dem Finanzamt sei damals bekannt gewesen sei, dass das Auto schon seit vielen Jahren nicht mehr in seinem Besitz war. Dennoch seien das Finanzamt und auch er offensichtlich der Anschauung gewesen, dieser Ausweis sei im Sinne von § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen geeignet, die entsprechende Körperbehinderung darzutun. Die Berufungsbehörde kann dieses Vorbringen weder verifizieren noch falsifizieren. Dies ist allerdings auch nicht erforderlich. Denn selbst wenn das Vorbringen zutrifft, kann aus dem Umstand, dass in vor den Streitjahren liegenden Veranlagungszeiträumen die vom Bw vorgelegte Bescheinigung unbeantwortet geblieben ist, für nunmehr zu beurteilende Zeiträume, in denen sich zudem die maßgeblichen Verhältnisse geändert haben (können), nichts gewonnen werden. Denn zum einen steht ein allfälliges der Behörde zuzurechnendes Verschulden an der mangelhaften Ausforschung des Sachverhalts einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen. Zum anderen ist die Abgabenbehörde hinsichtlich jedes einzelnen Veranlagungszeitraumes verpflichtet, die Abgaben dem Gesetz entsprechend zu bemessen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem

Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 31.10.2000, 95/15/0114; 29.9.2004, 2001/13/0135). Dass aber dem Finanzamt in den abgeschlossenen Verfahren betreffend die Streitjahre nicht bekannt war, und zwar weder auf Grund der Angaben des Bw noch auf Grund eigener Ermittlungen, dass der Bw keinen der vier fakultativ vorgesehenen Nachweise erbringen kann, ist erst im Zuge der Veranlagung für 2009 hervorgekommen.

Stimmt es, dass der Bw vor den Streitjahren über Jahre hinweg Steuererleichterungen allein auf Basis einer längst obsoleten Bescheinigung beansprucht und gewährt erhalten hat, so geschah dies nicht im Einklang mit der Rechtslage. Vor einer Korrektur auch dieser Jahre schützen den Bw die Verjährungsregelungen bzw die dem Vorbringen des Bw folgende Annahme seiner Ehrlichkeit und Gutgläubigkeit. Auf die Streitjahre hat dies aber keinen Einfluss.

Der Bw brachte abschließend vor, die Nachforderung von insgesamt fast 2.500 € stelle für ihn eine immense Härte dar. Dieser Umstand spricht allerdings nicht für, sondern gegen den Berufungswerber. Denn damit wird deutlich, welche Auswirkungen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Steuererleichterungen hat. Letztlich bestätigt dieses Vorbringen, die Richtigkeit der getroffenen Ermessensentscheidung. Im Rahmen der Abgabenfestsetzung besteht aber keine rechtliche Handhabe, Einhebungshärtan zu berücksichtigen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Juli 2010