

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des Bf., Adr., vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Untere Hauptstr 10, 3150 Wilhelmsburg an der Traisen, über die Beschwerde vom 25.7.2015 gegen die Bescheide des Finanzamt Baden Mödling vom 23.07.2015, betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren ist die Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme im Einkommensteuer-(ESt-)Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführers (Bf.) für die Jahre 2010 bis 2013 zu klären.

Bei den ursprünglichen Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2010 bis 2013 (vom 6.5.2011, 22.8.2012, 28.6.2013, 28.5.2014) waren (*irrtümlich*) jeweils Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von € 2.784,00 anstatt (*richtig*) mit € 2.280,00 berücksichtigt worden, d.h. es wurde ein Freibetrag von € 504,-- pro Jahr zu Unrecht gewährt.

Nach einem durchgeführten Vorhalteverfahren kam der Irrtum hervor und das Finanzamt nahm die Einkommensteuerverfahren 2010 bis 2013 mit Bescheiden vom 23.7.2015 wieder auf. Das Finanzamt ging vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 BAO aus, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. Die zusätzliche Begründung der neuen Sachbescheide (in Ergänzung zu jener der Erstbescheide) lautete wie folgt:

"Die Behinderung wurde gemäß der vorgelegten Unterlagen berichtigt."

Gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerbescheide für 2010 bis 2013 sowie die Einkommensteuerbescheide für 2010 bis 2013 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. eine Beschwerde mit folgender Begründung ein:

"Für die o.a. Jahre wurde jeweils ein Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eingebracht.

In all diesen Jahren wurde ein Freibetrag gemäß §§ 34 f EStG 1988 iZm VO zu §§ 34 und 35 BGGI II 2010/430 von jährlich € 504,00 gemäß § 2 dieser VO gewährt, obwohl dieser Freibetrag nie beantragt wurde.

Beantragt wurde (nur) der pauschale Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung.

Wir begründen unsere Beschwerde wie folgt:

Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 BAO Abs. 1 nF lautet:

§ 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 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.

Keiner dieser Tatbestände liegt jedoch im abgeschlossenen Verfahren für die Jahre 2010 bis 2013 vor: Es wurde der gewährte Freibetrag gem. § 34 f BAO nicht beantragt.

Warum und dass dieser Freibetrag von der Abgabenbehörde gewährt wurde, liegt weder im Ermessen noch im Verschulden unseres Klienten.

Auf jeden Fall liegt kein Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO vor, sodass die o.a.

Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig sind.

Einkommensteuerbescheide

Nachdem die Wiederaufnahme des Verfahrens aus den o.a. Gründen rechtswidrig erfolgte, wurden auch die nachgelagerten Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 rechtswidrig erlassen.

Antrag

Auf Grund der o.a. dargelegten Gründe sind sowohl die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 als auch die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 (alle vom 23. Juli 2015) mit einer Rechtswidrigkeit behaftet.

Aus diesem Grund wird beantragt, die o.a. angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Weitere Anträge

Für den Fall der Nichtstattgebung unserer Bescheidbeschwerde durch die Abgabenbehörde I. Instanz stellen wir gemäß § 264 BAO den Antrag auf Vorlage unserer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht als Verwaltungsgericht sowie gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamt Senat sowie gemäß § 274 BAO den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung."

Daraufhin erließ das Finanzamt Beschwerdeentscheidungen betreffend die Sachbescheide sowie eine Beschwerdeentscheidung betreffend die Wiederaufnahmebescheide mit folgender Begründung:

"Gemäß § 303 (1) BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Laut nachgereichter (elektronische Übermittlung per 29.05.2015) Bescheinigung durch das Sozialministerium vom 14.03.2011 liegen keine Krankheitszustände, die eine Krankendiätverpflegung erfordern, vor. Es besteht daher kein Anspruch auf den Pauschalbetrag betreffend Magenkrankheit bzw. eine andere innere Krankheit. Diese Tatsache, die bereits im abgeschlossenen Verfahren bestanden hat, war der Behörde nicht bekannt. Es liegt somit ein Wiederaufnahmegrund vor, wobei die in der Beschwerde eingewendete Verschuldensfrage unbeachtlich ist.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303(1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten 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 erfolgte gem. § 20 BAO unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen im Sinne der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung."

Betreffend die Wiederaufnahmebescheide 2010 bis 2013 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ohne weitere Begründung, jedoch mit Antrag auf mündliche Senatsverhandlung ein.

Dieser Antrag wurde mit Schreiben vom 3. November 2016 zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. bestreitet das Hervorkommen von bescheidrelevanten Tatsachen nach dem Ergehen der angefochtenen Bescheide und damit das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

§ 303 BAO bestimmt:

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

a. der Bescheid durch eine gerichtliche Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren 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.

...

Neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, bilden somit den hauptsächlichen Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.1.1999, ZI. 98/14/0038; 26.7.2000, ZI. 95/14/0094), also **Sachverhaltselemente**, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen als vom Bescheid zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 19.11.1998, ZI. 96/15/0148; 26.7.2000, ZI. 95/14/0094; 21.11.2007, ZI. 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064). Keine Tatsachen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. Ritz, BAO4, § 303 Tz 7 und 9). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. zB VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148; 27.11.2012, 2008/13/0081).

Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Neu hervorgekommen sind solche Umstände, wenn sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt waren. Damit bietet die Wiederaufnahme die Möglichkeit, bisher unbekannt, aber entscheidungsrelevanten

Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel müssen entscheidungsrelevant sein, somit geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen (VwGH 26.4.2000, 96/14/0176).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Dazu hat sie die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel zu erheben und in der Begründung ihres Bescheides kontrollierbar darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit sie als Wiederaufnahmsgrund gelten kann, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5.4.1989, 88/13/52). Auch das trifft im vorliegendem Fall zu.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides anzuführen (vgl. Ritz, BAO4, § 307 Tz 3 und die dort angeführte Judikatur). Dies deswegen, da die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen der Erledigung einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung lediglich zu beurteilen hat, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen, nicht jedoch, ob eine Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre (zB VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062).

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf den Sachbescheid begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben im Sachbescheid. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl. VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075).

In dem gegenständlichen Wiederaufnahmebescheid hat das Finanzamt auf die Begründung des neuen Einkommenssteuerbescheids verwiesen. Dort wurde festgestellt, dass die "Behinderung gemäß der vorgelegten Unterlagen berichtigt" worden sei.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 22.12.2011, 2010/15/0192, 19.9.2013, 2011/15/0157, vlg. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 303, Tz. 46).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016;)

Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung (vgl VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094) oder für die Erhebung der Kommunalsteuer für die Gemeinde (VwGH 22.12.2011, 2010/15/0192) neu hervorkommen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet daher die Möglichkeit, bisher unbekannt, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (siehe VwGH 13.9.1988, 87/14/0159). Eine Wiederaufnahme des Verfahrens kann daher nur auf solche Tatsachen gestützt werden, die **neu** hervorgekommen sind. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Abgabenbehörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme gemacht werden.

Auch das Hervorkommen von Rechtsirrtümern rechtfertigt keine Wiederaufnahme (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0118).

Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel unterlaufen sind, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich nicht ein Grund, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu führen vermag. Ebenso lassen sich nicht die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenwertung (VwGH 9.4.1986, 84/13/102) eines der Behörde bekannten (bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung (verfehlte rechtliche Schlußfolgerungen; VwGH 19.5.1988, 87/16/3) - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/217, vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, § 303, 2921)

Neu hervorgekommene Tatsachen

Zu beurteilen ist in diesem Zusammenhang, ob angesichts vorstehender höchstgerichtlicher Rechtsprechung der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung, dass nämlich die

Voraussetzungen für die Anerkennung des Pauschbetrages für Krankendiätverpflegung nicht erfüllt waren, gekommen wäre.

Diesbezüglich ist unbestritten und steht fest, dass der Bf. den gewährten Freibetrag wegen Krankendiätverpflegung nicht beantragt hat. Dass in der Summe der gewährten Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung auch ein dem Bf. nicht zustehender Teil enthalten war, ist dem Finanzamt erst im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung im Jahr 2015 durch die (elektronisch erfolgte) Übermittlung der Bescheinigung des Bundessozialamts aufgefallen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel vorliegen, auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr an (zB VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; 18.09.2003, 99/15/0120; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.02.2010, 2009/15/0161; 28.02.2012, 2008/15/0005, 0006).

Werden Tatsachen festgestellt, die im vorangegangenen Ermittlungsverfahren zwar bekannt waren, aber unberücksichtigt geblieben sind, so sind sie nicht neu hervorgekommen.

Sind Tatsachen dem zuständigen Team der Veranlagung durch Einreichung von richtigen Abgabenerklärungen bekannt gegeben worden, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Abgabenbehörde nicht berechtigt, die sich daraus ergebenden nachteiligen Folgen durch die Vornahme einer Wiederaufnahme des Verfahrens nachträglich dem Beschwerdeführerin anzulasten (vgl. Schimetschek, Die Verfahrenswiederaufnahme wegen neuer Tatsachen, FJ 1988, 153 unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH unter anderem 5.11.1981, 3143, 3144/80).

Entscheidend für eine von Amts wegen vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens ist der Wissensstand der Abgabenbehörde im Zeitpunkt „der Erlassung des vorangegangenen rechtskräftigen Bescheides“. Es darf nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren (Einreichung der Abgabenerklärungen und der Beilagen zu den Abgabenerklärungen) noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer von Amts wegen vorgenommenen Wiederaufnahme gemacht werden.

Auf das gegenständliche Verfahren bezogen ist daher auf den Wissensstand der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärungen abzustellen.

Im gegenständlichen Fall sind jedoch keine **neuen** Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, sondern es handelt sich um einen Irrtum des Finanzamts. Damit ist aber der Abgabenbehörde bereits bei der Erstellung der Erstbescheide der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon damals zu der nunmehr im Wiederaufnahmeverfahren erlassenen – nach ihrem Verständnis richtigen – Entscheidung hätte gelangen können. Dies vermag die Wiederaufnahme der Verfahren nicht zu rechtfertigen.

Nachdem somit in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide keine tauglichen Wiederaufnahmegründe angeführt sind, ist die Wiederaufnahme der Verfahren zu Unrecht verfügt worden.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher aufzuheben. Dadurch tritt nach § 207 Abs. 3 das Verfahren in die Lage zurück, in dem es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide (betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013) aus dem Rechtsbestand aus. Die alten Sachbescheide leben wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 307 Tz 8).

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Im Übrigen folgt die Entscheidung der zitierten, unstrittigen höchstgerichtlichen Judikatur.

Wien, am 10. Jänner 2017