



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 17. September 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Nach einer beim Berufungswerber (Bw.) im Jahr 2009 gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführten Außenprüfung wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 bis 2008 mit Bescheiden vom 17. September 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Begründend führte das Finanzamt in den jeweiligen Bescheiden aus:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. 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 Begründung im Prüfungsbericht lautete wie folgt:

"Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
<i>Einkommensteuer</i>		

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Im Bericht über die Außenprüfung wird dazu unter Tz 1 festgestellt, dass die vom Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten für die Aufenthalte in der Therme BW nicht anzuerkennen seien. Tz 1 enthält einen Verweis auf die der Beilage zu entnehmende Begründung.

In der Beilage sind ua. die geltend gemachten Kosten (Eintritte, Km-Gelder und Diäten) dargestellt (2006: 4.278,72 €, 2007: 3.579,60 € und 2008: 4.145,68 €).

Weiters wird darin auf nachstehende, vom Bw. anlässlich der Außenprüfung vorgelegte Unterlagen verwiesen:

"Ein ärztliches Attest vom 20. März 2003 bezüglich der Diagnose und Auflistung der Heilbehandlungen (Thermalbäder, Unterwassergymnastik, Heilgymnastik, Massagen der Wirbelsäule und Fangobehandlungen).

Eine Bestätigung der Heiltherme vom 11. April 2003, dass die physikalische Therapie unter ärztlicher Leitung stattfindet.

Vorhaltsbeantwortung vom 26. Jänner 2004, in der die Geltendmachung der Diäten begründet wird."

In der Folge wird in der Beilage - nach Wiedergabe der gesetzlichen Grundlagen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) - der Sachverhalt seitens der Prüferin rechtlich gewürdigt und kommt sie dabei zum Schluss, dass die geltend gemachten Aufwendungen, obwohl sie zweifellos der Gesundheit des Bw. dienlich seien, nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten.

Dieser Auffassung ist das Finanzamt in den im wieder aufgenommenen Verfahren für die Jahre 2006 bis 2008 ergangenen Einkommensteuerbescheiden gefolgt.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. ua. begründend aus, dass bei ihm bereits seit dem Jahr 1988 eine Minderung der Erwerbstätigkeit vorliege, die ihm von der BH Graz-Umgebung erstmals am 17. Dezember 1989 in Höhe von 30% bescheinigt worden sei. Ab diesem Zeitpunkt habe er jedes Jahr die Kosten für die Heilbehandlungen, die ihm aufgrund des bestehenden und der Erwerbsminderung ursächlichen Krankheitsbildes entstanden seien, als außergewöhnliche Belastung beantragt. Dabei handle es sich in der Hauptsache um Kosten für Thermalbäder, Unterwasser- und Heilgymnastik, Wirbelsäulenmassage und Fangobehandlungen in der Kuranstalt BW. Sein Gesundheitszustand könne durch diese Behandlungen zwar nicht verbessert werden, würden den Krankheitsverlauf jedoch günstig beeinflussen. Nur 1996 habe sich das Ausmaß der Behinderung auf 50% erhöht, seither sei keine weitere Veränderung eingetreten.

In der Mehrzahl der seit 1988 vergangenen Jahre wären nun die von ihm beantragten außergewöhnlichen Belastungen steuerlich ohne Beanstandung als solche anerkannt worden. Lediglich für den Veranlagungszeitraum 2001 habe das Finanzamt im Erstbescheid die Ansicht vertreten, seine Kurbehandlungen würden ihrem Gesamtbild nach nichtabzugsfähigen Erholungsaufwand darstellen. Dieses Missverständnis hätte sich aber nach Rücksprache mit der zuständigen Sachbearbeiterin, anlässlich der er ua. ein ärztliches Attest vom 20. März 2003 sowie eine Bestätigung der Heiltherme BW vom 11. April 2003 vorgelegt habe, vollständig aufklären lassen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2003 sei daher seinem diesbezüglichen Begehren entsprochen worden.

Spätestens ab diesem Zeitpunkt sei also das Finanzamt über seinen Gesundheitszustand, die Art, wie die Behandlung laufend fortgesetzt werde und über die dadurch entstehenden Kosten umfassend informiert gewesen. Für die Zeiträume nach 2001 hätten sich keine Änderungen im Sachverhalt ergeben. Die jeweils zum Abzug beantragten Aufwendungen hätte er jährlich vollständig und wahrheitsgemäß gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegt.

Nunmehr habe das Finanzamt die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2006 bis 2008 einer Außenprüfung unterzogen und sei dabei zu der Ansicht gelangt, es liege – bei völlig unverändertem Sachverhalt und identen Antragsinhalten – eine außergewöhnliche Belastung nicht vor. Die Abänderung der Einkommensteuerbescheide sei im Rahmen von amtswegigen Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorgenommen worden.

Gegen *"die Bescheide vom 17.9.2009, mit welchen das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 bis 2008 wieder aufgenommen wurde"*, richte sich nunmehr seine Berufung mit folgendem Vorbringen:

Fehlende Begründung der Wiederaufnahme:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO habe ein Bescheid ua. eine vollständige Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zu Grunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde, oder wenn er von Amts wegen erlassen werde. Erst eine derartige Begründung mache den Bescheid rechtsstaatlich nachvollziehbar.

Insbesondere die Durchbrechung der Rechtskraft von Abgabenbescheiden im Wege der amtswegigen Wiederaufnahme stelle für einen Abgabepflichtigen einen schwerwiegenden rechtlichen und wirtschaftlichen Eingriff dar. Es sei daher nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien (vgl. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 18).

Demgegenüber erschöpfe sich – so der Bw. weiter – in seinem Fall die Begründung der Wiederaufnahme lediglich in allgemein gehaltenen Aussagen (siehe oben). Abgesehen davon, dass (darin) nicht einmal die "Zeiträume" und die konkreten "Feststellungen" benannt worden wären, zeige das Finanzamt in keiner Weise auf, welcher der in § 303 Abs. 1 lit. a bis lit. c BAO genannten Wiederaufnahmetatbestände vorliege. Sollte das Finanzamt das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel meinen, fehle jeder Hinweis, welche auf Tatsachenebene liegenden Umstände bei der Prüfung zugänglich geworden wären, die er nicht schon wiederholt einbekannt hätte.

Fehlende Wiederaufnahmsgründe:

Bei der Gesamtbetrachtung des Prüfungsberichtes zeige sich weiters, dass Wiederaufnahmsgründe deshalb nicht genannt werden hätten können, da es solche tatsächlich nicht gäbe. Die Prüferin beziehe sich in ihrem Bericht ausdrücklich auf das ärztliche Attest vom 20. März 2003 und auf eine Bestätigung der Heiltherme vom 11. April 2003, also Dokumente, die dem Finanzamt schon Jahre zuvor vorgelegt worden wären, um seinen rechtlichen Standpunkt zu erhärten.

Die Berufung wurde daraufhin ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (im Regelfall also die Abgabenbehörde erster Instanz). Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund *nicht benannt*, muss die Berufungsbehörde den bekämpften Wiederaufnahmsbescheid ersatzlos aufheben (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Ein Bescheid, mit dem im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügt wird, hat daher eine wenngleich knappe, nach Lage des Falles aber ausreichende Darstellung zur Beurteilung der Fragen (= Begründung) zu enthalten, *dass* (in diesem Verfahren) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, *worin* diese genau bestanden haben, *wann* sie hervorgekommen sind sowie weiters, dass die Tatsachen geeignet waren, den Spruch des neuen Sachbescheides zu beeinflussen. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer Außenprüfung zulässig sein, muss *aktenmäßig erkennbar* sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

In den gegenständlichen, auf die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO gestützten Wiederaufnahmebescheiden verwies das Finanzamt in der Begründung auf die anlässlich einer Außenprüfung getroffenen Feststellungen, die dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Aus diesem Verweis auf die anlässlich der Außenprüfung getroffene Feststellung, wonach die vom Bw. geltend gemachten Krankheitskosten für die Aufenthalte in der Therme Bad Waltersdorf nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, ergibt sich jedoch nicht, *dass* diese Tatsache anlässlich der Außenprüfung *neu* hervorgekommen ist, *wann* sie hervorgekommen ist und *worin* sie bestanden hat.

Dies ergibt sich im Übrigen auch nicht aus dem Hinweis auf die Beilage zu dieser Feststellung, worin ausschließlich die steuerliche Nichtanerkennung der geltend gemachten Krankheitskosten näher begründet worden ist.

Schließlich vermag auch die im Prüfungsbericht unter "Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO" aufgestellte Behauptung, Feststellungen getroffen zu haben, die eine Wiederaufnahme erforderlich machen, nicht darzutun, *dass* Tatsachen oder Beweismittel anlässlich der Außenprüfung *neu* hervorgekommen sind, *wann* sie hervorgekommen sind und *worin* sie bestanden haben.

Wurden aber – ungeachtet der Behauptung, Feststellungen getroffen zu haben zu haben, die eine Wiederaufnahme erforderlich machen – tatsächlich keine *neuen* Tatsachen angeführt, entzieht sich die Wiederaufnahmsbescheid einer Überprüfung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und war der Berufung schon aus diesem Grund Folge zu geben.

Abgesehen davon ist auch nicht erkennbar, *welche* Tatsachen oder Beweismittel überhaupt *neu* hervorgekommen sein sollten. Sowohl die Tatsache, dass der Bw. die in Rede stehenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gemacht hat als auch die im Zuge der Prüfung vorgelegten Beweismittel waren bereits im Zeitpunkt der Erstveranlagung bekannt und wurden lediglich einer "anderen" rechtlichen Würdigung unterzogen.

Im Übrigen ließen sich selbst bei zutreffender "anderer" rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes die Folgen einer - unzutreffenden - rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes nicht im Wege der Wiederaufnahme beseitigen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 10).

Durch die gegenständliche Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide treten die Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide leben wieder auf (*Ritz*, BAO³, § 307 Tz 8).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. August 2011