

22. September 2011

BMF-010222/0209-VI/7/2011

Verfahrensrechtliche Info zu Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988

Info zur Geltendmachung nachträglich erkannter Rechtswidrigkeiten von Bescheiden

1. Sachverhalt

Ein Erlass des BMF enthält die Aussage, dass eine bestimmte Art von Ausgaben einkommensteuerlich nicht abzugsfähig (zB als Betriebsausgabe, Werbungskosten, außergewöhnliche Belastung) ist. Diese Rechtsansicht ist nicht offensichtlich unrichtig.

1a. Abgabepflichtige gehen von der Gesetzeskonformität dieser Aussage im Erlass aus und machen in ihren Abgabenerklärungen solche Ausgaben nicht geltend. Die Abgabenbescheide des Finanzamtes, die daher solche Ausgaben nicht berücksichtigen, werden rechtskräftig.

1b. Abgabepflichtige machen ungeachtet der Erlassmeinung solche Ausgaben geltend, sie werden im Abgabenbescheid jedoch nicht berücksichtigt. Es werden keine Berufungen gegen die Abgabenbescheide eingebracht.

1c. Abgabepflichtige machen solche Ausgaben geltend. Die Bescheide berücksichtigen sie jedoch nicht. Gegen diese Nichtberücksichtigung gerichtete Berufungen werden vom UFS mit Berufungsentscheidung abgewiesen.

Nachträglich erweist sich die im Erlass vertretene Rechtsansicht als rechtswidrig (zB als Folge von Rechtsprechung des VwGH oder einer Änderung des Erlasses durch das BMF).

2. Fragestellung

Welche verfahrensrechtlichen Möglichkeiten bestehen

- für die Partei, nachträglich die Abzugsfähigkeit auch für rechtskräftig veranlagte Jahre zu erreichen bzw.

- welche amtswegigen Möglichkeiten bestehen für das Finanzamt, die Rechtskraft der Bescheide zwecks Berücksichtigung solcher Ausgaben zu durchbrechen?

3. Verfahrensrechtliche Beurteilung

Zu 1a:

Zur „Sanierung“ der Rechtswidrigkeit der erstinstanzlichen Bescheide kommen vor allem Aufhebungen gemäß [§ 299 BAO](#) und Wiederaufnahmen der Verfahren nach [§ 303 BAO](#) in Betracht.

Eine Aufhebung ([§ 299 BAO](#)) auf Antrag setzt voraus, dass der Antrag vor Ablauf der Jahresfrist (ein Jahr ab Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheides) eingebracht ist. Diese Frist ergibt sich aus [§ 302 Abs. 2 lit. c BAO](#).

Amtswegige Aufhebungen ([§ 299 BAO](#)) sind nach [§ 302 Abs. 1 BAO](#) nur vor Ablauf der genannten Jahresfrist zulässig.

Legt die Partei nachträglich die betreffenden Ausgaben offen, so liegen für das Finanzamt neu hervorgekommene Tatsachen iSd [§ 303 BAO](#) (somit Wiederaufnahmsgründe nach [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) bzw. [§ 303 Abs. 4 BAO](#)) vor.

Die Verfügung der Wiederaufnahme ([§ 303 Abs. 4 BAO](#)) ist gemäß [§ 304 BAO](#) nach Eintritt der Verjährung (grundsätzlich) nicht mehr zulässig.

Für Wiederaufnahmsanträge ergibt sich die maßgebende Frist aus [§ 304 BAO](#).

Der Umstand, dass die Partei die Ausgaben im Vertrauen auf die Rechtmäßigkeit der Aussage im Erlass nicht bereits in der Abgabenerklärung oder in einer Berufung geltend gemacht hat, wird im Allgemeinen kein grobes Verschulden iSd [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) darstellen. Dieser Umstand steht daher der Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich nicht entgegen.

Die neben der Frist des [§ 304 BAO](#) für Wiederaufnahmsanträge geltende Antragsfrist des [§ 303 Abs. 2 BAO](#) beginnt mit nachweislicher Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes, somit gegenständlichenfalls drei Monate ab nachweislicher Kenntnis der Entscheidungserheblichkeit der Ausgabe (daher etwa drei Monate ab Kenntnis der Änderung der Judikatur oder der Erlassänderung). Im Übrigen wird bei nach Ablauf der Frist des [§ 303 Abs. 2 BAO](#) gestellten Wiederaufnahmsanträgen im Allgemeinen in den Normzweck des [§ 303 BAO](#) berücksichtigender Ermessensübung (abgesehen von Bagatellfällen) die Wiederaufnahme

von Amts wegen vorzunehmen sein, sofern der Eintritt der Bemessungsverjährung dem nicht entgegensteht.

Aufhebungen nach [§ 299 BAO](#) liegen ebenso wie Wiederaufnahmen von Amts wegen ([§ 303 Abs. 4 BAO](#)) im Ermessen der Abgabenbehörde. Von Fällen geringfügiger Auswirkungen abgesehen wird im Allgemeinen bei der Ermessensübung der Vorrang des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit (vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit) für sich zu Gunsten der Partei auswirkende Maßnahmen ausschlaggebend sein.

Zu 1b:

Bereits in der Abgabenerklärung geltend gemachte Ausgaben kommen als neu hervorgekommene Tatsachen (iSd [§ 303 BAO](#)) nicht in Betracht. Daher ist eine „Sanierung“ der Rechtswidrigkeit der rechtskräftigen Bescheide des Finanzamtes im Wege von Wiederaufnahmen der Verfahren nicht möglich.

Anwendbar ist hingegen [§ 299 BAO](#) (Aufhebung der Bescheide). Dies darf von Amts wegen nur vor Ablauf der Jahresfrist des [§ 302 Abs. 1 BAO](#) erfolgen. Auf Antrag sind Aufhebungen zulässig, wenn der Antrag vor Ablauf der genannten Frist eingebracht wird (zufolge [§ 302 Abs. 2 lit. c BAO](#)).

Aufhebungen nach [§ 299 BAO](#) liegen im Ermessen der Abgabenbehörde. Von Fällen geringfügiger Auswirkungen abgesehen wird im Allgemeinen bei der Ermessensübung der Vorrang des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit (vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit) für die sich zu Gunsten der Partei auswirkende Maßnahme ausschlaggebend sein.

Zu 1c:

Ebenso wie im Fall 1b scheitert eine Wiederaufnahme der Verfahren daran, dass dem Finanzamt bereits bei Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide die Tatsache der Ausgaben bekannt war.

Eine Aufhebung nach [§ 299 BAO](#) kommt nicht in Frage, weil [§ 299 BAO](#) nur zur Aufhebung von Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt. Auf Berufungsentscheidungen ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)) ist [§ 299 BAO](#) somit nicht anwendbar.

Bundesministerium für Finanzen, 22. September 2011