

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache MMag. B, Str, PIZI C, über die Beschwerde vom 13.7.2015 gegen den am 9.7.2015 ausgefertigten Bescheid des Finanzamtes C mit dem die Beschwerde vorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2013 vom 22.7.2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde sowie über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid(Arbeitnehmerveranlagung) 2013 mit Ausfertigungsdatum 9.7.2015

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 mit Ausfertigungsdatum 9.7.2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde fertigte am 12.2.2014 einen Einkommensteuerbescheid(Arbeitnehmerveranlagung) 2013 mit einer

festgesetzten Einkommensteuer von € -3.827,00 (Gutschrift) aus und führte begründend an:

"Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen sind in ihrem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden."

2. Der dagegen erhobenen Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.7.2014 ohne weitere Begründung stattgegeben und die Einkommensteuer im Betrag von € -5.518,00 festgesetzt.

3. Diese Beschwerdeverentscheidung hob die Abgabenbehörde mit dem am 9.7.2015 ausgefertigten Bescheid gemäß § 299 BAO auf. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass bei einem Betriebsratsmitglied ein Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abzugsfähig sei. Mitglieder des Betriebsrates führten ihr Amt unentgeltlich als Ehrenamt. Es gelte lediglich das Lohnausfallprinzip, der bisherige Lohn für die Arbeit werde weiterbezahlt, nicht jedoch für die Betriebsrattätigkeit. Daher sei der Aufwand für das Arbeitszimmer im Rahmen der Betriebsrattätigkeit nicht als Werbungskosten abzugsfähig, weil keine Einnahmen erzielt werden (vgl. VwGH 23.5.2000, 99/14/0301). Im Rahmen der Ermessensübung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen der Vorrang einzuräumen, sowie dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

4. Gleichzeitig mit diesem Aufhebungsbescheid fertigte die Abgabenbehörde im Sinne des § 299 Abs. 2 BAO einen - mit dem Erstbescheid über die Einkommensteuer 2013 vom 12.2.2014 identen - neuen Einkommensteuerbescheid 2013 aus.

5. In der am 13.7.2015 gegen den Aufhebungsbescheid erhobenen Beschwerde beanstandete der Beschwerdeführer (kurz: Bf.), dass das Arbeitszimmer nun doch nicht als Werbungskosten anerkannt werde und außerdem fälschlicherweise wie bereits im Erstbescheid vom 12.2.2014 die gesamten unter dem Punkt "Arbeitsmittel" geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt worden seien. Das von der Abgabenbehörde zitierte Judikat vom VwGH, in dem festgestellt wurde, dass Aufwendungen (betreffend Reisekostenabrechnungen) im Rahmen einer Funktionsausübung als Gewerkschafter, Betriebsrat oder Personalvertreter nicht abzugsfähig seien, da die Tätigkeiten unentgeltlich verrichtet werden, treffe auf seinen Fall nicht zu.

In seiner Causa liege folgender Sachverhalt vor:

- eine Betriebsvereinbarung zu Arbeitszeit- und Entgelt der Betriebsräte zwischen Betriebsrat und Geschäftsführung,
- eine eigene Kostenstelle für die Abrechnung der Betriebsratsstunden mit deren Ausweis am Gehaltszettel,
- Abrechnungsbelege über geleistete und abgerechnete Betriebsratsstunden gegenüber dem Arbeitgeber,

- Lohnausfallsprinzip betreffend Krankenstände, Urlaube, Feiertage, Dienstverhinderung gelte wie für seine sonstige Arbeit,
- Erzielung eines wesentlichen Teiles seines Einkommens über die Betriebsrattätigkeit,
- der Arbeitgeber führt Lohnsteuer und Sozialversicherung für seine "Einkünfte aus der Betriebsrattätigkeit" ab.

Daher werde die Rückgängigmachung der Aufhebung der Beschwerde vorentscheidung beantragt.

6. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 15.11.2017 wurde die Beschwerde mit dem Hinweis, dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht abzugsfähig seien und sich deshalb der Spruch der Beschwerde vorentscheidung vom 22.7.2014 sich als nicht richtig erwies, abgewiesen.

7. Der Bf. stellte mit Eingabe vom 27.11.2017 den Antrag auf Entscheidung über diese Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

8. Auch gegen den am 9.7.2015 neu ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2013 erhob der Bf. mit einem eigenen Schreiben vom 13.7.2015 Beschwerde. Vorgebracht wurde, dass nunmehr - wie bereits in seiner Beschwerde von 21.2.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 12.2.2014 eingewandt - wiederum sämtliche Aufwendungen aus dem Titel "Arbeitsmittel" nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien. Im Wesentlichen führte der Bf. aus, dass die Geschäftsführung der "D" mit dem Betriebsrat eine Vereinbarung über die Betriebsratsarbeit, die Arbeitszeiten und das Entgelt abgeschlossen habe. Gegen Nachweis werde die Betriebsrattätigkeit auf einer eigenen Kostenstelle (K08) monatlich abgerechnet, weshalb seine Betriebsrattätigkeit nicht unentgeltlich erfolge. Als Werbungskosten sei der ursprünglich geltend gemachte Betrag von € 11.029,59 (davon Arbeitszimmer € 2.398,57) zu berücksichtigen.

9. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 8.11.2017 wurde dem Beschwerdebegehren teilweise stattgegeben und Werbungskosten in Höhe von € 8.631,02 als abzugsfähig anerkannt, nicht jedoch die Aufwendungen für das Arbeitszimmer.

10. Dagegen brachte der Bf. mit Schreiben vom 27.11.2017 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht ein.

11. Die Abgabenbehörde legte die beiden Beschwerden mit Vorlagebericht am 9.1.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Sachverhalt

1. Die am 22.7.2014 ausgefertigte Beschwerde vorentscheidung wurde mit Bescheid gemäß § 299 BAO mit Ausfertigungsdatum 9.7.2015 als rechtswidrig aufgehoben.

2. Der Beschwerdeführer ist als Heilpädagogischer Betreuer bei der Arbeitgeberin "D" angestellt und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

3. Im Beschwerdejahr war der Beschwerdeführer auch als Betriebsrat im Ausmaß von 108 Stunden im Rahmen seines gesamten Beschäftigungsausmaßes von 165 Stunden pro Monat tätig.

4. Zwischen der Geschäftsführung der "D" und dem Betriebsrat wurde am 15.7.2013 eine Betriebsratsvereinbarung zu Arbeitszeit und Entgelt des Betriebsrats (AZuE-BR-BV2013) abgeschlossen und unterfertigt, wonach dem Betriebsratsgremium für die Ausübung seiner Tätigkeit monatlich ein Stundenkontingent von 195 Stunden zur Verfügung stehe. Die Aufteilung des monatlichen Stundenkontingents habe das Betriebsratsgremium zu beschließen und der Geschäftsführung mitzuteilen.

Auszugsweise wiedergegeben wurde Folgendes vereinbart:

III. Stundenkontingent der einzelnen Betriebsräte/innen

(1) Die vor der Wahl zum/zur Betriebsrat/Betriebsrätin mit der Geschäftsführung vereinbarte Normalarbeitszeit bleibt durch die Übernahme des Ehrenamtes eines/einer Betriebsrates/Betriebsrätin insofern bestehen, als dass beim Ausscheiden aus dem Betriebsratsgremium wieder die ursprünglichen Normalarbeitszeiten als vereinbart gilt.

(2) Gewählte Betriebsräte/innen sind dazu angehalten, die maximale Normalarbeitszeitgrenze von 38 Stunden pro Woche laut § 4 Abs. 1 BAGS-KV und damit ein monatliches Stundenausmaß von 165 Stunden insofern einzuhalten, als dass er/sie über eine Kalenderquartalsgrenze mit den Gesamtstunden im Durchschnitt nicht darüber liegen darf. Hierin muss die geleistete Arbeitszeit für die ambulante Familienarbeit als auch Betriebsratstätigkeit beinhaltet sein.

(3) ...Aufteilung des Stundenkontingents auf die einzelnen Betriebsräte/innen.....

(4) Ein/e vor Übernahme des Ehrenamtes zum/zur Betriebsrat/Betriebsrätin teilzeitbeschäftigte/r Mitarbeiter/in kann somit für die Dauer seines/ihres Betriebsmandates einerseits die ambulante Familienarbeit in Ausmaß seiner/ihrer geplanten Arbeitsleistung für den Betriebsrat reduzieren und/oder andererseits bis zur Vollbeschäftigungsgrenze laut § 4 Abs. 1 BAGS-KV Arbeitsleistungen für den Betriebsrat erbringen, wodurch sich die Normalarbeitszeit erhöht.

(5) Ein/e vor Übernahme des Ehrenamts zum/zur Betriebsrat/Betriebsrätin vollbeschäftigte/r Mitarbeiter/in muss für die Dauer seines/ihres Betriebsratsmandates sein/ihr Ausmaß der Arbeitsleistung in der ambulanten Familienarbeit im Ausmaß seiner/ihrer geplanten Arbeitsleistung für den Betriebsrat reduzieren, sodass Punkt III Abs. 2 AZuE-BR-BV 2013 eingehalten wird.

....

IV. Beschränkungsverbot/Benachteiligungsverbot

V. Kostenersatz für Dienstfahrten

(1) Für die Kosten der Hin- und Retourfahrten zu Betriebsratssitzungen, Sitzungen zwischen betriebsrats- und Geschäftsführungsmitglieder, Betriebsversammlungen gebührt den Betriebsräten/innen in Ausübung ihres Betriebsratsmandates ein Kostenersatz.

(2) ... Kostenersatz für die Hin- und Retourfahrt zu ... Interessensvertretungen... (Arbeiterkammer, Gewerkschaft, Tiroler Gebietskrankenkasse) ...

(3) Kostenersatz für die Hin- und Retourenfahrt zu Gerichten, Ämtern und Behörden ...

(4) ... private PKW Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit

(5) ... Geltendmachung ... tatsächlich gefahrene Kilometer Ticketbelege ... in Abrechnungszetteln vermerken ...

5. Der Beschwerdeführer machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 unter anderem Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes und seiner Betriebsrätstätigkeit dienendes Arbeitszimmer (Größe 8,01 m²) in Höhe von € 2.398,57 als Werbungskosten geltend.

6. Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2013 wurde am 12.2.2014 ausgefertigt. Ein neuer (gleichlautender) Einkommensteuerbescheid 2013 wurde am 9.7.2015 erlassen.

III. Rechtslage

1. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides und die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt zu enthalten.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

2. Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig.

3. Bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen legt die Abgabenbehörde erster Instanz im Zusammenhang mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Die Sache, über die in der Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid zu entscheiden ist, wird sohin durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119). Im Beschwerdeverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf aber kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190).

4. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

5. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte, dass die Tätigkeit als Personalvertreter ein unbesoldetes Ehrenamt und neben den Berufspflichten (im jenem Fall die eines Lehrers) auszuüben sei. Aufwendungen eines Beamten im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Personalvertreter seien nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit anzusehen (vgl. VwGH 20.2.2008, 2008/15/0015).

6. Im Falle einer Geschäftsführerin einer GmbH, die aus der Geschäftsführertätigkeit nichtselbständige Einkünfte bezog und die auch die Funktion der Vorsitzenden des Österreichischen Sekretärinnenverbandes bekleidete, kam der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis, dass die Tätigkeit als Vorsitzende eine eigenständige, von der Tätigkeit im Rahmen des Dienstverhältnisses zur GmbH getrennte Tätigkeit darstelle. Da die gegenständliche Funktionsausübung unentgeltlich erfolgte, stelle diese auch keine Einkunftsquelle dar, weshalb Aufwendungen die mit der Funktionsausübung in Zusammenhang standen, nicht als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften aus dem Dienstverhältnis berücksichtigt werden können (vgl. VwGH 23.5.2000, 99/14/0301).

7. Wird in derselben Rechtssache neuerlich bescheidmäßig abgesprochen, verdrängt der jüngere Bescheid zwar den älteren, allerdings ist diese Erlassung des neuen Bescheides in derselben Sache rechtswidrig und der neue Bescheid deshalb aufzuheben (vgl. VwGH 27.2.2003, 99/15/0126).

IV. Erwägungen

A. Aufhebung der Beschwerdeentscheidung vom 22.7.2014

1. § 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Auch Beschwerdeentscheidungen sind Bescheide der Abgabenbehörde und daher nach § 299 Abs. 1 BAO aufhebbar.

2. Die Beschwerdeentscheidung mit Ausfertigungsdatum 22.7.2017 wurde mit Bescheid gemäß § 299 BAO am 9.7.2015, somit innerhalb der Jahresfrist, aufgehoben.

3. Dem Bundesfinanzgericht obliegt lediglich die Prüfung, ob der von der Abgabenbehörde zur Behebung der Beschwerdeentscheidung herangezogene Aufhebungsgrund vorliegt.

4. Wie der Verwaltungsgerichtshof zu einem auch als Personalvertreter tätigen Lehrer erkannt hat, sind Aufwendungen, die in Zusammenhang mit der Personalvertretung entstehen, keine abzugsfähigen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit als Lehrer, da eine Personalvertretungstätigkeit als unbesoldetes Ehrenamt ausgeübt wird (vgl. VwGH 20.2.2008, 2008/15/0015). Der gegenständliche Beschwerdefall ist dieser durch den VwGH entschiedenen Rechtsache sehr ähnlich. Der Bf. ist ebenso wie der Lehrer von seiner beruflichen Tätigkeit als heilpädagogischer Betreuer stundenweise für die Tätigkeit als Betriebsrat freigestellt. Auch der Beschwerdeführer übt die Tätigkeit als Betriebsrat - wie der Lehrer sein Personalvertretungsamt - ehrenamtlich aus, was auch in der Betriebsratsvereinbarung unter Punkt III. eindeutig festgestellt wird. Die vom Bf. vertretene Ansicht, er erziele Einkünfte aus der Betriebsratstätigkeit, weil die als Betriebsrat geleisteten Arbeitsstunden auf dem Lohnkonto unter einer eigenen Kostenstelle K08 separat ausgewiesen werden und die Arbeitsgeberin auch von diesem Gehaltsbestandteil Sozialversicherung und Lohnsteuer abführt, ist unzutreffend. Auch die separate Erfassung der als Betriebsrat geleisteten und abgerechneten Stunden

auf einer dafür ausgewiesenen eigenen Kostenstelle in der Lohnverrechnung - die der Arbeitgeberin im Übrigen als Nachweis der Arbeitsleistung dient - führt nicht zu einer eigenen Einkunftsquelle aus der Betriebsrattätigkeit. Vielmehr ist dieser Lohnaufwand Gehaltsbestandteil aus dem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis als heilpädagogischer Betreuer. Die im Zusammenhang mit der Betriebsrattätigkeit anfallenden Aufwendungen für ein "Arbeitszimmer" können nicht bei Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als heilpädagogischer Betreuer als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Ein Eingehen auf die weiteren vorgebrachten Argumente, bei der Arbeitgeberin seien nur Gemeinschaftsbüros vorhanden und das Konzept der Arbeitgeberin sehe vor, dass die notwendigen Büroarbeiten zu Hause erledigt werden, was er in seinem "Home Office" auch ausführe, erübrigt sich sohin. Lediglich der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass dem Bf. als Betriebsrat ein eigener Büroraum (Größe 8,32 m²) am Sitz der Arbeitgeberin, ausgestattet mit abspernbarem Schrank, Schreibtisch, Festnetzanschluss und einem Laptop aus dem Jahr 2007, zur Verfügung stand (im Beschwerdejahr) und steht (Auskunft vom 24.1.2019).

5. Im gegenständlichen Fall war daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeentscheidung, mit der dem Beschwerdeführer sämtliche als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen einschließlich jener für das Arbeitszimmer ohne jegliche Begründung abweichend vom Erstbescheid mit Ausfertigungsdatum 12.2.2014 zugestanden wurden, rechtswidrig war. Damit kann der Abgabenbehörde nicht entgegengetreten werden, wenn diese zur Erkenntnis gelangte, dass die dem Beschwerdebegehren gegen den Einkommensteuerbescheid vom 12.2.2014 stattgebende Beschwerdeentscheidung vom 22.7.2014, die sämtliche Aufwendungen für Arbeitsmittel einschließlich des Aufwandes für das Arbeitszimmer im Rahmen der Betriebsrattätigkeit als abzugsfähige Werbungskosten zuließ, als rechtswidrig aufzuheben sei.

6. Die Aufhebung gemäß § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände, die in der Begründung des Bescheides darzustellen sind (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 53). Die Abgabenbehörde räumte dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit sowie dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit des Bescheides ein. Dieser Begründungshinweis wird als ausreichend betrachtet (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 40).

7. Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid war daher abzuweisen.

8. Angemerkt wird, dass mit Aufhebung der am 22.7.2014 ausgefertigten Beschwerdeentscheidung die gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 mit Ausfertigungsdatum 12.2.2014 eingebrachte Beschwerde vom 24.2.2014 nunmehr wiederum als unerledigt gilt.

B. Einkommensteuerbescheid 2013 mit Ausfertigungsdatum 9.7.2015

1. Am 12.2.2014 erließ die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid(Arbeitnehmerveranlagung) 2013. Im Zuge der Aufhebung der Beschwerdeentscheidung vom 22.7.2014 fertigte die Abgabenbehörde im Sinne des § 299 Abs. 2 BAO am 9.7.2015 neuerlich einen mit dem Erstbescheid identen Einkommensteuerbescheid 2013 aus. Dem neuerlichen Abspruch in derselben Sache - Einkommensteuer 2013 - durch den Bescheid vom 9.7.2015 stand die Rechtskraft des bereits wirksam ergangenen Bescheides entgegen. Die Erlassung des neuen Bescheides in derselben Sache war daher rechtswidrig.
2. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid mit Ausfertigungsdatum 9.7.2015 war daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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. Die Frage der steuerlichen Absetzbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten als Betriebsrat ist durch die zitierte Rechtsprechung geklärt und der Aufhebungsgrund damit zutreffend (Punkt III. 5., 6.). Ebenso geklärt ist die Frage, wie mit neuen Bescheiden in einer bereits entschiedenen Sache zu verfahren ist (Punkt III. 7.).

Innsbruck, am 30. Jänner 2019