



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 10. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. Jänner 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 BAO sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 BAO wird Folge gegeben.
Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenbehörde erster Instanz veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit Bescheid vom 23. März 2009 erklärungsgemäß. Die seitens des Bw. beantragten außergewöhnlichen Belastungen wurden entsprechend berücksichtigt.

Mit **Bescheid vom 11. Jänner 2010** hob die Abgabenbehörde erster Instanz gem. § 299 BAO den Einkommensteuerbescheid mit folgender Begründung auf:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

In der Begründung des mit gleichem Datum neu erlassenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 war u.a. angeführt, dass die erklärten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen mangels Vorlage von Unterlagen nicht in der gesamten beantragten Höhe hätten berücksichtigt werden können.

Die **Berufungen** gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid als auch den Aufhebungsbescheid langten rechtzeitig am 15. Februar 2010 bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein.

Der Bw. beantragte aufgrund seiner Behinderung (GdB laut Behindertenausweis von 60%) den jährlichen Freibetrag von Euro 294,00 sowie den Freibetrag für Diätverpflegung. Weiters beantragte er die Berücksichtigung der Kosten für Medikamente sowie für die Anschaffung eines ergometrischen Hometrainers. Ergänzende Unterlagen wurden mit Schreiben vom 26. Februar 2010 beigebracht.

Mit **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 11. März 2004** wurde der Bescheid für die Einkommensteuer des Jahres 2008 geändert.

Die beantragten Aufwendungen aus dem Titel außergewöhnliche Belastungen wurden aufgrund der beigebrachten Unterlagen bis auf die Kosten für die Anschaffung eines Ergometers anerkannt.

Die Anerkennung der Kosten des Ergometers wurde mit der Begründung versagt, dass ein Ergometer ein sehr beliebter und gängiger Artikel zur Aufrechterhaltung der persönlichen Fitness und Gesundheitsförderung sei und nicht nur speziell für den Bw. sondern allgemein und grundsätzlich auch für andere Personen von Nutzen sein könne. Die Belastung durch die Anschaffungskosten erfülle nicht die Anforderungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung.

Gegen den im Wege der BVE erlassenen Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. mit **Schreiben vom 6. April 2010 ein neuerliches Rechtsmittel**. Es wurde ausgeführt, dass der Ergometer aufgrund der vorhandenen Krankheit medizinisch für den Bw. notwendig sei. Die Anerkennung der Kosten wurde beantragt.

Das Rechtsmittel wurden dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufhebungsbescheid

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß **§ 299 Abs. 2 BAO** ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß **§ 299 Abs. 3 BAO** tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen die Aufhebungsgründe in der Begründung des Aufhebungsbescheides enthalten sein (vgl. VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Weiters haben gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO Bescheide eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, erlassen werden.

Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidebegründung ist daher für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (vgl. *Ritz*, BAO, § 93 Tz 10).

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände (vgl. § 20 BAO). Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides auszuführen.

Ungeachtet dessen, dass gem. § 299 Abs. 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005) zu verbinden ist, **liegen rechtlich zwei Bescheide vor**, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. in Rechtskraft ergehen können. Die Bestimmung folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden § 307 Abs. 1 BAO.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. auch gegen den Aufhebungsbescheid Berufung erhoben, sodass zunächst über diese Berufung zu entscheiden ist.

Die erforderliche Verbindung von Aufhebungs- und Sachbescheid führt nicht dazu, dass nur ein Bescheid mit einer einheitlichen Begründung vorliegt bzw. dass die Begründung des Sachbescheides auch als Begründung für den Aufhebungsbescheid dienen kann oder umgekehrt. Daraus ergibt sich, dass die Begründung für den Aufhebungsbescheid die selben strengen Anforderungen zu erfüllen hat, wie dies für die Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides gilt.

Die Prüfung der Zulässigkeit der Aufhebung durch den UFS beschränkt sich somit auch für Aufhebungsbescheide darauf, ob die Abgabenbehörde erster Instanz den Bescheid aus den **von ihr angeführten Gründen** gem. § 299 BAO hätte aufheben dürfen.

Da der berufungsgegenständliche Aufhebungsbescheid in der Begründung lediglich den Gesetzeswortlaut wiedergibt, ohne konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden sind, wird nach Ansicht des UFS das Erfordernis einer ausreichenden Begründung nicht erfüllt.

Der vorliegenden, nur aus dem Gesetzestext bestehenden, Bescheidbegründung kann nicht entnommen werden, auf Grund welcher konkreten Sachverhaltselemente die Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt gewesen wäre die berufungsgegenständliche Bescheidaufhebung durchzuführen. Des weiteren fehlt auch die Darstellung der Überlegungen und Gründe des Finanzamtes zur Ermessensübung.

Der als möglicher Aufhebungsgrund herangezogene Sachverhalt wird im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides nicht festgestellt, sodass nicht überprüfbar ist, ob der vom Finanzamt herangezogene Aufhebungstatbestand die Bescheidaufhebung rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig erfolgt ist.

Die Begründung des Sachbescheides vom 11. Jänner 2010 kann die mangelhafte Begründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren, enthält letztere doch keinerlei Hinweise bzw. Verweise auf die Begründung des Sachbescheides. Fehlt aber ein derartiger Hin- bzw. Verweis im Aufhebungsbescheid, so bildet die Begründung des Sachbescheides auch keinen Bestandteil der Begründung des Aufhebungsbescheides.

Festgehalten wird, dass das bloße Zitieren des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung des die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darstellen kann.

Der berufungsgegenständliche Aufhebungsbescheid ist daher mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet.

Dieser Begründungsmangel ist im Berufungsverfahren nicht sanierbar, denn im Berufungsverfahren dürfen nur jene Aufhebungsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung genannt sind bzw. darf die Berufungsbehörde eine Bescheidaufhebung nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die die Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen hat.

Der hier im Wege einer BVE ergangene abgeänderte Einkommensteuerbescheid kann diesen Begründungsmangel ebenfalls nicht sanieren.

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wird somit stattgegeben. Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

2. Sachbescheid

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn der angefochtene Bescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt wird.

Wie oben angeführt, tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass mit dem Aufhebungsbescheid ex lege auch der mit ihm verbundene Sachbescheid vom 11. Jänner 2010 aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 23. März 2009 lebt somit wieder auf.

Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid vom 11. Jänner 2010 ist als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Wien, am 5. Juli 2011