

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamt Salzburg-Land jeweils vom 19.05.2014, St.Nr., betreffend

- a) Aufhebung gemäß § 299 BAO
- b) Einkommensteuer 2012

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde zu a) Aufhebung gemäß § 299 BAO
wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Die Beschwerde zu b) Einkommensteuer 2012
wird als nachträglich unzulässig geworden zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf) hat die Einkommensteuererklärung 2012 am 24.05.2013 über Finanzonline eingebracht.

Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 28.05.2012, St.Nr., dieser Abgabenerklärung entsprechend, wobei die Einkommensteuer mit € -1.255,00 festgesetzt wurde.

Mit Vorhalt vom 09.04.2013 ersuchte die Abgabenbehörde den Bf die geltend gemachten Ausgaben für Arbeitsmittel, Aus- und Fortbildungskosten, doppelte Haushaltungsführung, Familienheimfahrten und sonstige Werbungskosten zu belegen.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 23.04.2013 erläuterte der Bf die Ausgaben, stellte in einer Aufstellung die Ausgaben dar und schloss umfangreiche Unterlagen an.

Mit den angefochtenen Bescheiden hob die Abgabenbehörde gemäß § 299 Abs. 1 BAO den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.05.2013, St.Nr., auf und erstellte gleichzeitig

einen neuen Sachbescheid mit dem die Einkommensteuergutschrift auf € -216,00 reduziert wurde.

Gegen beide Bescheide er hob der Bf am 02.06.2014 eine ausführlich begründete Beschwerde.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 24.07.2014, St.Nr., gab die Abgabenbehörde der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid teilweise statt. Dabei wurden von den geltend gemachten Umzugskosten vier Positionen im Gesamtausmaß von Euro 825,92 nicht als Werbungskosten anerkannt, was zu einer Abgabengutschrift in Höhe von € -842,00 führte.

Dagegen brachte der Bf am 01.08.2014 einen Vorlageantrag ein, in dem auch monierte, dass über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid noch nicht entschieden worden ist.

Die Abgabenbehörde erledigte in der Folge diese Beschwerde mit BVE vom 14.08.2014, St.Nr.. Der Bf brachte am 21.08.2014 Vorlageantrag ein.

Es gelten daher wieder beide Beschwerden als unerledigt. Anzumerken ist, dass durch die Erlassung der BVE die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 vor der Erlassung der BVE die Aufhebung betreffend diese den Sachbescheid betreffende BVE vom 24.07.2014, St.Nr., jedenfalls rechtswidrig ergangen ist, weil zuerst oder zumindest gleichzeitig über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid abzusprechen ist.

Die Abgabenbehörde hat in der teilweise stattgebenden BVE vom 24.07.2014 lediglich die folgenden Werbungskosten nicht anerkannt:

Fahrt nach Salzburg zur Schulreifeprüfung € 250,32,

Ummeldung zweier PKW € 408,10

Kosten für Nachsendeauftrag € 37,80

Telekom-Übersiedlungsgebühr € 129,70

Auf der Basis der BVE verbleiben somit in Summe als strittiger Betrag an Werbungskosten: € 825,92.

Der durch die Bescheidaufhebung nachgeforderte Betrag an Einkommensteuer beträgt € 413.

Gemessen an der gesamten Einkommensteuerbelastung laut BVE ergibt dies eine Abweichung von 0,9 Prozent.

Rechtslage und Erwägungen

§ 299 BAO lautete im Aufhebungszeitpunkt:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann 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.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzzende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs.1) befunden hat."

Die derzeit geltende Fassung des § 299 BAO enthält keine sachlich inhaltlichen Änderungen.

Der § 299 BAO in der Fassung AbgRmRefG (BGBl I 2002/97) gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Abs 1 BAO steht im Ermessen, welches gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit auszuüben ist. Wie der VwGH seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 25. 3. 1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (VwGH vom 24.10.2000, 95/14/0085) ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu.

Trotzdem werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist, bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 54 und 55).

Da die Maßnahme des § 299 BAO eine Ermessensentscheidung darstellt, ist im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob die Abgabenbehörde das ihr nach § 299 Abs. 1 BAO zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das "öffentliche Interesse" u.a. im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen.

Kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu, so gilt dies unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt. Eine Aufhebung wird aber vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist.

Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände.

Im gegenständlichen Fall spricht für die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO, dass

1.) grundsätzlich dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zukommt (vgl. Ritz § 299 BAO, Tz 54) und

2.) die steuerliche Auswirkung - aus der Sicht des Verfahrensstandes der Abgabenbehörde - im absoluten Betrag nicht bloß geringfügig ist (Abgabennachforderung beträgt € 413).

Gegen die Bescheidaufhebung spricht:

1.) Das geringe Ausmaß der Rechtswidrigkeit, denn die noch strittigen Punkte der Werbungskosten betreffen allesamt die Übersiedlungskosten und da zudem solche Punkte, zu denen es mit einer Ausnahme noch keine Rechtsprechung gibt.

Zudem hat der Bf im Verfahren rechtliche Argumente und Literaturmeinungen vorgebracht, die durchaus für eine teilweise Anerkennung dieser strittigen Punkte sprechen.

Rechtsprechung gibt es zur Frage der Ummeldungskosten für den Pkw; so ist in der Entscheidung des UFS vom 31.08.2012, RV/0181-L/12, ausgeführt:

"Die beantragten KFZ Kosten sind der privaten Sphäre zuzurechnen, da die Mitnahme des privaten Kfz auf eine individuelle private Entscheidung (private Vermögenssphäre) zurückzuführen ist, zumal der Bw. nicht einmal behauptet hat, dass eine berufliche Veranlassung für die Verwendung des Fahrzeuges bei seiner nichtselbständigen Tätigkeit (Busfahrer) überhaupt gegeben ist. Konkrete Ausführungen und Nachweise fehlen diesbezüglich ganz. Für die Anschaffung und Nutzung des KFZ sind somit ausschließlich private Gründe ausschlaggebend."

Hier hat der Bf im Verfahren zweifelsfrei geltend gemacht, dass der Pkw für die Besorgung der dienstlichen Aufgaben unerlässlich ist, da er im Falle von Bereitschaftsdiensten auch in der Nacht innerhalb von 30 Minuten im Dienst erscheinen müsse.

2.) Demnach wären auch die bisher von der Abgabenbehörde nicht anerkannten Werbungskosten zumindest teilweise anzuerkennen. Das bedeutet, dass sich der strittige Steuerbetrag zusätzlich vermindern würde und somit auch absolut als geringfügig einzustufen ist.

3.) Gegen die Bescheidaufhebung spricht aber auch, dass der strittige Abgabenbetrag weniger als ein Prozent Abweichung vom Gesamtsteuerbetrag bedeutet. Dieser Prozentsatz würde sich nach dem vorstehend unter Punkt 1.) Ausgeführten nochmals verkleinern.

Dies ist eine derart geringfügige Abweichung, die nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. das Erkenntnis vom 12.04.1994, 90/14/0044) eine Aufhebung des rechtskräftigen Bescheides nicht mehr rechtfertigen kann. Dieser Rechtsprechung ist in der Folge der unabhängige Finanzsenat gefolgt (vgl. beispielsweise die Entscheidungen vom 22.08.2012, RV/0727-L/09, 15.06.2010, RV/0855-W/08, 14.12.2004, RV/1605-W/04).

Alle Entscheidungen, wo eine andere Ermessensübung durchgeführt wurde, waren die Beträge absolut höher und vor allem auch relativ eindeutig über ein Prozent, meist ein

Vielfaches davon (RV/0665-L/08: € 581,10 und 4,98 %, RV/2191-W/09: € 669 und 3 %, VwGH 2006/15/0257: 1.010,15 und mehr als 2 %).

Das Bundesfinanzgericht kommt daher zur Entscheidung, dass die Aufhebung im gegenständlichen Falle aufgrund der dargelegten Ermessensüberlegungen (geringfügige Rechtswidrigkeit, steuerliche Auswirkung absolut und relativ geringfügig) nicht gerechtfertigt war.

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.

Der Einkommensteuerbescheid vom 28.05.2013, mit dem die Einkommensteuer für 2012 mit € -1.255,00 festgesetzt worden ist, ist somit wieder im Rechtsbestand und rechtskräftig.

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.

Salzburg-Aigen, am 14. August 2015