

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Maria Radschek in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 01.03.2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 01.03.2012 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 10.08.2011 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben.  
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 01.03.2012 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

## Entscheidungsgründe

Der erklärungsgemäß ergangene Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10.08.2011 wurde mit Bescheid vom 01.03.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Im gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid wurden die von der Beschwerdeführerin (Bf.) beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt. Als Begründung wurde angeführt, die Bf. habe trotz zweimaliger Aufforderung (5.12.2011 und 26.1.2012) die benötigten Unterlagen bis zum Termin nicht nachgereicht.

In der fristgerecht eingegangenen nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung führte die Bf. aus, sie habe das Ergänzungsersuchen vom 05.12.2012 nicht erhalten, dem Ergänzungsersuchen vom 26.1.2012 habe sie jedoch in ihrem Brief vom 28.1.2012 entsprochen. Dem eingeschriebenen Brief seien nicht nur eine Aufstellung sämtlicher Werbungskosten sondern auch Kopien aller Belege beigelegt gewesen. Aus

organisatorischen und zeitlichen Einschränkungen ihrerseits habe sie diesem Schreiben nunmehr nur eine Aufstellung der Belege beigelegt. Die Belegkopien müssten finanziert aushebbar sein.

In der übermittelten Aufstellung werden Werbungskosten für nachfolgend angeführten Gruppen von Aufwendungen in folgender Höhe angeführt:

Arbeitsmittel	572,46 EUR
Fachliteratur	226,36 EUR
Reisekosten	2.315,24 EUR
Fortbildungs-, Ausbildungs-, Umschulungskosten	2.500,00 EUR
Sonstige Werbungskosten	4.971,03 EUR
Diäten	1.247,24 EUR

Die Bf. erhab mit Schreiben vom 21.3.2012 auch Berufung gegen den Aufhebungsbescheid des Einkommensteuerbescheides 2010 mit der Begründung, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO sei rechtswidrig, da sie die geforderten Unterlagen übermittelt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.4.2012 wurde der Berufung vom 1.3.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 teilweise Folge gegeben und Werbungskosten in Höhe von 5.112,36 EUR anerkannt.

In der in einem ergänzenden Schreiben übermittelten Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*"Bei den Ausgaben für Virenschutz und das Softwarepaket wurde der von Ihnen für den Computer angesetzte Privatanteil von 10% herausgerechnet, der Steckeradapter sowie der Gehörschutz sind Ausgaben der privaten Lebensführung gemäß. § 20 ESTG und daher steuerlich nicht absetzbar.*

*Die von Ihnen als Fachliteratur aufgeführten Bücher und CDs sind auch für alle anderen arbeitenden Steuerpflichtigen mit nicht derselben Fachausrichtung wie Ihrer von allgemeinem Interesse und sind daher nicht als spezifische Fachliteratur absetzbar. Diäten für Aufenthalte in Wien sind nicht verrechenbar, da auch bei einem normalen Arbeitstag eine Einnahme der Mahlzeiten zuhause für jeden Arbeitenden in der Regel nicht möglich ist und die damit verbundenen Ausgaben Kosten der Lebensführung darstellen (§ 20 ESTG) die Summe der Diäten wurde daher auf € 905,64 gekürzt. Der Kurs Kommunikation und Persönlichkeitsentwicklung mag beruflich von Vorteil sein, ist aber nicht so speziell und ausschließlich auf eine Berufsgruppe eingeschränkt, dass nachvollziehbar wäre, dass er für Ihr berufliches Fortkommen notwendig wäre. Es ist aber laut ständiger Rechtsprechung des VfGH verfassungswidrig, wenn Steuerpflichtige, bei*

*denen solche Ausgaben irgendwie ins Berufsbild passen, diese absetzen könnten und alle anderen nicht. Die Ausgabe für den Kurs und die damit zusammenhängenden Diäten und Reisekosten werden daher nicht anerkannt.*

*Aus demselben Grund können die Mitgliedsbeiträge bei der Plattform, beim Karriereportal bei der X, der Y und dem Z sowie die Kosten für Fotos im Fotostudio nicht anerkannt werden."*

Fristgerecht beantragte die Bf., ihre Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und die Aufwendungen für den Kurs Kommunikationstraining für Führungskräfte in Höhe von 2.500,00 EUR, die damit in Zusammenhang stehenden Diäten in Höhe von 214,50 EUR sowie für die Fachbücher "Job Search und Verbotene Rhetorik" und "Führen ohne Drama" in Höhe von 69,80 EUR anzuerkennen.

Die Bf. sei bis 31.5.2010 bei der Firma DG GmbH in Wien beschäftigt gewesen, nach Schließung der Firma arbeitslos und ab 1.10.2010 bei der Firma DGD, München, als Vice President Finance beschäftigt gewesen. Im Juli 2010 habe die Bf. einen zweiwöchigen Kommunikations- und Coachingworkshop (Kosten EUR 2.500,-) zum Zwecke der intensiven Vorbereitung besucht, um bei der Suche nach einem neuen Job die verschiedenen Interviews und Auswahlverfahren bestehen und sich für eine weiterführende Führungsposition qualifizieren zu können (Rollenspiele, Feedback-Runden, Vermittlung von Führungs- und Coachingfertigkeiten. Der Kurs beinhaltete verschiedene Kommunikationsmodelle wie zB NLP (Ziele für sich und andere zu formulieren, guten Kontakt und Vertrauen aufzubauen, Lösungen für Probleme und Konflikte zu finden). Diese Eigenschaften seien wesentlich für zukünftige Führungsaufgaben. Die Ausbildung sei somit — anders als ein allgemeines Karriereberatungsprogramm - im Zusammenhang mit einer oder mehreren bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle(n) besucht worden und stelle daher (vorweggenommene) Werbungskosten dar. Ab 1.10.2010 hätte die Bf. erfolgreich eine neue Position bekleidet.

Der Kurs habe im Hotel, stattgefunden. Verpflegungskosten seien im Kurs nicht enthalten gewesen, das Aufsuchen günstiger

Verpflegungsmöglichkeiten in der Nähe des Hotels sei zeitlich ebenfalls nicht möglich gewesen, daher habe in einem der umliegenden Restaurants zu Mittag gegessen werden müssen. Die tägliche Einnahme der Mahlzeiten in einem Restaurant sei nicht für jeden Arbeitenden die Regel, sondern sei ausschließlich durch den Kursbesuch bedingt gewesen.

Die Fachbücher „Job Search und verbotene Rhetorik“, sowie „Führen ohne Drama“ stünden eindeutig im Zusammenhang mit der konkreten Vorbereitung zur Erlangung einer neuen Einkunftsquelle und seien daher ebenfalls als vorweggenommene Werbungskosten zu qualifizieren.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf. auf, innerhalb von drei Wochen ab Erhalt dieses Schreibens folgende Unterlagen vorzulegen:

1. sämtliche Belege für die von ihr geltend gemachten Werbungskosten,

2. sämtliche Kursunterlagen des von ihr besuchten Seminars bei der Firma AB GmbH.

Darüber hinaus wurde die Bf. darauf aufmerksam gemacht, dass von den bisher vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten nur Tagesgelder für jene Reisen berücksichtigt werden könnten, die zu einer Übernachtung führten. Dabei handle es sich um die Reisen nach:

- Deutschland zur Firma E,
- London zu F,
- München und Köln zur Firma G
- Bad Säckingen
- München zur Firma H,
- Wiesbaden (Assessmentcenter) und Aarburg (Schweiz)

Sämtliche darüber hinaus geltend gemachten Diäten könnten nicht berücksichtigt werden. Außerdem betrage das Tagegeld in Deutschland 35,30 EUR für 24 Stunden, weshalb auch nur dieser Betrag und nicht - wie von ihr angeführt - 70,60 EUR in Abzug gebracht werden könnten.

Im Übrigen seien im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit auch Fahrten zu Kursen bzw. Bewerbungsgesprächen mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, weshalb auch die diesbezüglich geltend gemachten Fahrkarten und Kosten von Taxifahrten nicht berücksichtigt werden könnten.

Der Bf. werde Gelegenheit gegeben, innerhalb der genannten Frist auch dazu Stellung zu nehmen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes nahm die Bf. folgendermaßen Stellung:

*" 1) Vorlage sämtlicher Belege für die 2010 geltend gemachten Werbungskosten:*

*Sämtliche Belegkopien wurden bereits im Jänner 2012 an das Finanzamt 04, Kriehubergasse 24-25, 1050 Wien übermittelt (siehe Kopie des Schreibens vom 28.01.2012 sowie Kopie des zugehörigen Einschreibebeleges vom 30.01.2012) Die Belege müssten somit beim Finanzamt 04 aushebbar sein. Eine nochmalige Kopie sämtlicher, auch der unstrittigen Belege, erscheint für die gegenständliche Berufung unangemessen. Aufgrund zeitlicher und organisatorischer Einschränkungen wurde daher nur eine Aufstellung der geltend gemachten Werbungskosten beigefügt.*

*2) Kursunterlagen des von mir bei der Firma AB GmbH besuchten Seminars:*

*Kursinhalt waren rhetorische Themen (,Wie kommuniziere ich richtig' und orientieren sich am Inhalt des Buches von AB ,Die Macht der Rhetorik'. Ein Themenverzeichnis ist beigelegt. Weiters wurden Situationen des Führungsalltages (,Führen ohne Drama') anhand praktischer Beispiele durchgespielt. Ein Inhaltsverzeichnis des gleichnamigen Buches von AB ist ebenfalls beigefügt. Meine handschriftlichen Notizen zu den einzelnen Themenblöcken habe ich nicht beigefügt da sich dies auf ganz persönliche Themen und Problemstellungen aus meinem Arbeitsalltag beziehen und eine Offenlegung wesentliche Vertraulichkeitsgrundsätze verletzen würden.*

*3) Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale sind Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten (§16 Abs 1 Z 6 EStG). Die geltend gemachten Fahrtkosten betreffen berufliche veranlasste Reisekosten (Fahrtkosten in Zusammenhang mit Bewerbungsgesprächen) zur Wiedererlangung einer Beschäftigung. Des Weiteren fanden die geltend gemachten Bewerbungsgespräche teilweise während Monaten statt in denen kein Arbeitseinkommen, sondern Arbeitslosengeld bezogen wurde, somit wurde auch der Verkehrsabsetzbetrag während dieser Monate nicht berücksichtigt. Der Auslegung des § 16 Abs 1 Z 6 ESTG kann daher nicht Folge geleistet werden."*

Mit Schreiben vom 9.3.2015 wurde die Bf. nochmals aufgefordert innerhalb von drei Wochen ab Erhalt dieses Schreibens folgende Unterlagen vorzulegen:

- 1.) Sämtliche Belege für die von ihr weiterhin geltend gemachten Werbungskosten, da laut Mitteilung des zuständigen FA dort keine Belege mehr auflägen.
- 2.) Belege über die Entrichtung der von ihr geltend gemachten Seminarkosten sowie eine Bestätigung über den Besuch des Seminars.

Darüber hinaus wurde die Bf. aufgefordert, innerhalb der genannten Frist den Inhalt des Seminars und den Teilnehmerkreis näher zu beschreiben, den Veranlagungszusammenhang mit Ihrer beruflichen Tätigkeit zu dokumentieren, wie auch die vermittelten Inhalte zu erläutern und dies durch geeignete Unterlagen zu belegen (wie bspw. Ausbildungsplan, Trainingsskripten, Gesprächsprotokolle, etc.). Sie wurde auch ersucht, nachzuweisen und darzustellen, wie das in den einzelnen Modulen erworbene Wissen konkret in Ihrer beruflichen Tätigkeit eingesetzt worden sei.

Bezugnehmend auf dieses Schreiben übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. neuerlich die Aufstellung der geltend gemachten Werbungskosten und Belege in Kopie. Entgegen den Ausführungen wurden aber kein Beleg für die Entrichtung der Seminarkosten bzw. eine Bestätigung über den Besuch des strittigen Seminars übermittelt.

Ergänzend wurde ausgeführt, die Bf. habe das Seminar Kommunikationstraining für Führungskräfte - Modul 1 mit den Untermodulen 1 - 5 beim Institut I besucht. Es sei von einem Zusammenhang des Seminars mit der ausgeübten Tätigkeit der Bf. auszugehen, da die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet würden. Die Bf. sei bis 31.05.2010 bei DG in Wien beschäftigt gewesen. Nach Schließung des Unternehmens sei sie bis zur Aufnahme der neuen Tätigkeit am 01.10.2010 arbeitslos gewesen.

Die im Rahmen des Seminars erworbenen Kenntnisse hätte die Bf. bei Ihrer Arbeitssuche (Vorbereitung auf die verschiedenen Interviews und Auswahlverfahren) wie auch in ihrer neuen bzw. weiterführenden Führungsposition eingesetzt. Ab dem 01.10.2010 sei die Bf. als Vice President Finance beim Unternehmen DGD in München beschäftigt gewesen.

Der im Juli 2010 besuchte zweiwöchige Kommunikations- und Coachingworkshop sei ein Seminar für Führungskräfte. In verschiedenen Trainings seien Rollenspiele, Feedback-

Runden trainiert sowie Führungs- und Coachingfertigkeiten vermittelt worden. Des Weiteren habe der Kurs verschiedene Kommunikationsmodelle wie zum Beispiel NLP (Ziele für sich und andere zu formulieren, guten Kontakt und Vertrauen aufzubauen, Lösungen für Probleme und Konflikte zu finden) beinhaltet.

Die vermittelten Inhalte wie zum Beispiel rhetorische Themen ("Wie kommuniziere ich mit Mitarbeitern richtig?") und das Trainieren von Situationen des Führungsalltags ("Führen ohne Drama") anhand von praktischen Beispielen wiesen einen wesentlichen Zusammenhang zum ausgeübten Beruf der Bf. auf und seien auch wesentlich für zukünftige Führungsaufgaben.

Diese Bildungsmaßnahme stehe eindeutig in engem Zusammenhang mit der Wiedererlangung der Beschäftigung. Weiters seien Sozialkompetenz (zB Konfliktfähigkeit, Kundenorientierung, Teamfähigkeit, Diskussionsfähigkeit und zielorientierte Kommunikation) und Methodenkompetenz (zB schriftliche und mündliche Ausdrucksfähigkeit, Präsentationstechniken) zu einem zentralen Bereich in der Personalwirtschaft und Personalentwicklung geworden, bildeten damit ein zusätzliches Element für die langfristige berufliche Beschäftigung und dienten daher der Erwerbung, Sicherung oder Einhaltung der Einnahmen. Dementsprechend lägen Werbungskosten vor, die im Jahr der Herausgabe absetzbar seien.

Da die Bf. eine Führungsposition inne habe, wende sie die erworbenen Kenntnisse unter anderem bei ihren Mitarbeitergesprächen, bei Gesprächen mit anderen Führungskräften und Geschäftspartnern, sowie in Konfliktsituationen innerhalb ihres Teams an.

Gesprächsprotokolle sowie Mitschriften lägen der Bf. vor, aber aus Gründen des Schutzes ihrer Privatsphäre, würde sie diese Unterlagen nicht vorlegen, da es sich hierbei um Mitschriften bezogen auf spezielle berufliche Situationen (Gespräch mit einem ihrer Mitarbeiter) hande und eine Offenlegung wesentliche Vertraulichkeitsgrundsätze verletzen würde.

Detailinformationen zum besuchten Seminar seien auch auf Website zu finden. Seminarunterlagen könnten bei Bedarf vom Veranstalter angefordert werden, sollte die Kursbeschreibung nicht ausreichen - für diesen Fall werde um Rückmeldung gebeten.

Der Teilnehmerkreis sei gemischt gewesen, neben Führungskräften aus der Bankenbranche und Industrie, hätten auch Ärzte sowie Personen ohne eine leitende Funktion in ihrem Berufsleben an dem Seminar teilgenommen.

Das Bundesfinanzgericht teilte der Bf. mit Schreiben vom 1.6.2015 mit, bezugnehmend auf die Beschwerde, ihr Schreiben vom 25.4.2014 und das Schreiben Ihrer steuerlichen Vertretung vom 30.4.2015 werde zunächst festgehalten, dass sich entgegen der Mitteilung im Schreiben vom 30.4.2015 weder eine Bestätigung des Besuches des Seminars bei I noch ein Beleg über die Entrichtung der Seminarkosten unter den vorgelegten Unterlagen befunden habe.

Vorgelegt sei lediglich eine Rechnung vom 26.5.2010 worden, die mit einem handschriftlichen Vermerk "überwiesen am 1.06.2010 per 04.06.2010" versehen sei. Daraus sei weder die Überweisung der genannten Summe ersichtlich noch ergebe sich daraus der Nachweis für den Seminarbesuch, da diese Rechnung vor Beginn des Seminars ausgestellt worden sei.

Darüber hinaus seien bislang auch keine Seminarunterlagen vorgelegt worden, aus denen Rückschlüsse auf den Seminarinhalt gezogen und damit der Fortbildungscharakter des Seminars beurteilt werden könnte. Es erscheine nicht glaubwürdig, dass es zu dem Seminar keinerlei Unterlagen über die behandelten Themen gebe, da davon auszugehen sei, dass ein professionell gestaltetes Seminar den Teilnehmern auch Unterlagen zur Verfügung stelle, anhand derer sich diese auf die einzelnen Themen vorbereiten könnten. Dies treffe umso mehr auf jene Teile des Seminars zu, die per E-Learning zu absolvieren gewesen seien.

Die Bf. werde daher letztmalig ersucht, bis spätestens 1.7.2015 (einlangend) die genannten Unterlagen vorzulegen, da andernfalls die geltend gemachten Kosten nicht berücksichtigt werden könnten.

Darüber hinaus würden auch nur die im Schreiben vom 3.4.2014 aufgelisteten Diäten anzuerkennen sein, weshalb nur Werbungskosten in Höhe von 4.534,48 € (= vom FA anerkannter Betrag von 5.112,36 € abzüglich nicht anerkannter Diäten in Höhe von 577,88 €) berücksichtigt werden könnten.

Nach mehrmaligen Fristverlängerungsansuchen übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf.

- einen Beleg über die Entrichtung der von der Bf. geltend gemachten Seminarkosten für das Seminar bei I
- Inhaltsverzeichnisse folgender Bücher:
  - Braun, Roman (2007): „Die Macht der Rhetorik Besser reden — mehr erreichen.“
  - Braun, Roman et al (2005): „Führen ohne Drama: Die 8 größten Führungssirrtümer gelöst durch Trinergy-Strategien.“

Diese Bücher hätten als Seminargrundlage gedient. Durch die im Inhaltsverzeichnis dargestellten Themen könnten Rückschlüsse auf den Inhalt des Seminars „Kommunikationstraining für Führungskräfte“ gezogen werden.

Wie bereits im Schreiben vom 30.04.2015 erläutert, lägen Gesprächsprotokolle sowie Mitschriften der Bf. vor, die aber aus Gründen des Schutzes ihrer Privatsphäre nicht vorgelegt würden, da es sich hierbei um Mitschriften bezogen auf spezielle berufliche Situationen (Gespräch mit einem ihrer Mitarbeiter) handle und eine Offenlegung wesentliche Vertraulichkeitsgrundsätze verletzen würde.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen seien als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellten. Fortbildungskosten dienten dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher

Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienten (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Dies treffe im Fall des von der Bf. besuchten Seminars zu, da diese Weiterbildungsmaßnahme dazu gedient hätten, die im beruflichen Alltag geforderten Führungseigenschaften zu entwickeln und zu fördern. Die im Rahmen des Seminars erworbenen Kenntnisse habe die Bf. bei Ihrer Arbeitssuche (Vorbereitung auf die verschiedenen Interviews und Auswahlverfahren) wie auch in ihrer neuen bzw. weiterführenden Führungsposition eingesetzt. Insbesondere seien für den beruflichen Alltag einer Führungskraft relevante Themen wie z.B. Lösen von Konfliktsituationen und der optimale Einsatz der Sprache in Verhandlungs- und Konfliktsituationen behandelt worden. Auch hätte das Seminar in den Folgejahren eine sehr positive Auswirkung auf die Entwicklung des Berufslebens der Bf. gehabt, da Positionen mit höherem Verantwortungsbereich und in weiterer Folge höherem Gehalt besetzt worden seien, was auch zu einer höheren Steuerbemessungsgrundlage geführt habe. Daher stellten die Seminarkosten jedenfalls Ausgaben dar, die objektiv gesehen eindeutig im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stünden und somit der Erwerbung, Sicherung bzw. Erhaltung der Einnahmen aus der Tätigkeit dienten.

**Hinweis:** Gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1.) Betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 10.08.2011 gemäß § 299 BAO:**

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in den Akt der belangten Behörde und die von der Bf. vorgelegten Unterlagen und Belege.

#### **Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:**

Aufgrund der von der Bf. am 6.8.2011 elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 wurde am 10.8.2011 der Einkommensteuerbescheid 2010 erklärungsgemäß erlassen.

In der Folge wurde die Bf. mit Schreiben vom 5.12.2011 und vom 26.1.2012 aufgefordert, die von ihr geltend gemachten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen. Die Bf. kam diesem Ersuchen mit Schreiben vom 28.1.2012 nach. Dennoch wurde der Einkommensteuerbescheid mit Bescheid vom 01.03.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Zur Begründung verwies die belangte Behörde auf die Begründung des gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheides 2012. Diesem sind folgende Ausführungen zu entnehmen:

*"Trotz zweimaliger Aufforderung eines Ergänzungsersuchens (5.12.2011 und 26.1.2012) haben Sie die benötigten Unterlagen nicht bis zum Termin nachgereicht. Die Werbungskosten wurden daher nicht anerkannt."*

Nach Sichtung der von der Bf. vorgelegten Unterlagen und Belege ergibt sich, dass - wie die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend darlegt - nicht alle geltend gemachten Ausgaben als Werbungskosten anerkannt werden können. Dementsprechend wurden diese in der Berufungsvorentscheidung auch nur teilweise berücksichtigt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Einkommensteuerakt, in welchem u.a. das Schreiben der Bf. vom 28.1.2012, mit welchem sie die geforderten Unterlagen vorlegt, abgeheftet ist, und dem von der Bf. vorgelegten Postaufgabebeleg. Dass die Bf. die genannten Unterlagen dem Finanzamt vor Erlassung des Aufhebungsbescheides übermittelt hat, ist daher unstrittig.

### **Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:**

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 zu enthalten:

- die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO ausgeführt:

*"Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 Abs. 1 (BAO) für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Daraus folgt, dass Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch*

das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jener wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hatte. Unter 'Sache' ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, S. 686 ff.). Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde. Die Berufungsinstanz darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen (vgl. Erkenntnis vom 26. April 1957, VwSlg. 4338 A/1957). Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmsgründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. Stoll, a.a.O.). Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht. Dass die Berufungsbehörde keine neuen Wiederaufnahms Gründe einführen darf, ist auch durch die zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme, wie sie sich aus § 304 BAO ergibt, geboten."

Aus den Überlegungen dieses Erkenntnisses lässt sich für die Aufhebung nach § 299 BAO idGf - wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.04.2012, 2009/15/0119 ausführt - Folgendes ableiten:

"§ 299 Abs. 1 BAO räumt dem Steuerpflichtigen ein Antragsrecht auf Bescheidaufhebung ein. Den Aufhebungsgrund bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die betreffende Partei. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Korrespondierend dazu legt bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen die Abgabenbehörde erster Instanz im Zusammenhang mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Daraus folgt, dass die Sache, über die in der Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag

*abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag und bei der amtswegigen Aufhebung durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt wird."*

In der Begründung des Aufhebungsbescheides nach § 299 Abs. 1 BAO vom 1.3.2012 wird allgemein die Voraussetzung für die Aufhebung angeführt, nämlich dass sich "der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist" und auf die Begründung des gleichzeitig ergangenen neuen Sachbescheides verwiesen. Im gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzen den (neuen) Einkommensteuerbescheid vom 1.3.2012 wird dargelegt, dass die von der Bf. geltend gemachten Werbungskosten deswegen nicht anerkannt werden können, weil die Bf. keine Belege vorgelegt habe. Damit war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt die "Unrichtigkeit" des ersten Einkommensteuerbescheides 2012 in der Berücksichtigung sämtlicher Werbungskosten gesehen hat. Den Grund für die "Unrichtigkeit" sah die belangte Behörde offenbar in dem Umstand, dass mangels Vorlage von Belegen eine Überprüfung der geltend gemachten Werbungskosten nicht möglich war, weshalb sie in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen ist, dass der Bf. die geltend gemachten Werbungskosten gar nicht entstanden sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hält in seinem Erkenntnis vom 07.07.2011, 2011/15/0060., dazu Folgendes fest:

*"Wenn nicht angefallene Aufwendungen als Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung erklärt und bei der Veranlagung berücksichtigt werden, hat dies zwangsläufig einen unrichtigen Bescheidspruch zur Folge. Dass § 299 Abs. 1 BAO an das Erwiesensein von Tatsachen, die zur Aufhebung eines Bescheides führen, höhere Anforderungen stellt als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zu Grunde zu legen sind, ist nicht ersichtlich. Kann somit die Tatsache, dass Aufwendungen die als Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung erklärt wurden tatsächlich nicht angefallen sind, in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann ist die Aufhebung des diese Aufwendungen berücksichtigenden Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO zulässig."*

Im gegenständlichen Fall ist die belangte Behörde jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass ihr eine Überprüfung der geltend gemachten Werbungskosten anhand geeigneter Unterlagen nicht möglich wäre, da die Bf. dem Ersuchen um Vorlage der Belege nachgekommen ist. Damit konnte aber nicht als erwiesen angenommen werden, dass die geltend gemachten Werbungskosten tatsächlich nicht angefallen sind. Dass diese Annahme unzutreffend war, ergibt sich bereits daraus, dass mit Ausnahme der geltend gemachten Diäten alle Aufwendungen belegmäßig nachgewiesen wurden und in der Beschwerdevorentscheidung über die Beschwerde gegen den neuen Einkommensteuerbescheid die geltend gemachten Werbungskosten teilweise berücksichtigt werden.

Die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 Abs 1 BAO setzt aber die Gewissheit der Rechtswidrigkeit und daher grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 13 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur). Da die belangte Behörde im gegenständlichen Fall die vorgelegten Unterlagen nicht geprüft hat, konnte sie auch nicht mit Gewissheit davon ausgehen, dass im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid Werbungskosten zu Unrecht berücksichtigt wurden.

Damit erfolgte die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 10.08.2011 zu Unrecht. Der Aufhebungsbescheid vom 01.03.2012 war daher aufzuheben.

## **2.) Betreffend Einkommensteuerbescheid 2010 vom 1.3.2012:**

Gemäß § 299 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (§ 299 Abs 1 BAO) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (§ 299 Abs 1 BAO) befunden hat.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs 1 oder § 300 Abs 1 BAO aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs 1 BAO) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid (§ 299 Abs 2 bzw. § 300 Abs 3 BAO) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Die Gegenstandsloserklärung der Bescheidbeschwerde liegt nicht im Ermessen. Sie hat (durch die Abgabenbehörde) mit Beschwerdevorentscheidung bzw (durch das Verwaltungsgericht) mit Beschluss zu erfolgen. Solche Gegenstandsloserklärungen sind mit Vorlageantrag (§ 264 BAO) bzw mit Revision beim VwGH oder mit Beschwerde beim VfGH anfechtbar (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 261 Tz 6).

Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Bescheide (somit bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang) aus dem Rechtsbestand (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 62 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur). Der gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid ergangene Einkommensteuerbescheid 2012 tritt daher mit dessen Aufhebung aus dem Rechtsbestand, weshalb die gegen diesen gerichtete Beschwerde als gegenstandslos zu erklären war.

## **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.

Im gegenständlichen Fall war zunächst zu beurteilen, ob die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 10.08.2011 zu Recht erfolgte. Da die Entscheidung im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte, und sich die Rechtsfolge der Aufhebung des Aufhebungsbescheides für den gleichzeitig neu erlassenen Sachbescheid aus dem Gesetz ergibt, war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2015