



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 14

GZ. RV/0245-S/07

miterledigte RV/0246-S/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr.Bw, vom 8. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch FAVertr, vom 3. November 2005 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid vom 3. November 2005 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 (vom 5. November 2004) gemäß § 299 Abs. 1 BAO wird stattgegeben. Der angefochtene Aufhebungsbescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 (vom 3. November 2005) wird gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) bezog im Streitjahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Am 29. Oktober 2004 reichte er die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003** ein, in der er den Abzug von Sonderausgaben und Werbungskosten beantragte.

Im **Einkommensteuerbescheid 2003** vom 5. November 2004 wurde er erklärungsgemäß veranlagt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid brachte der Bw. **Berufung** ein (ua) mit der Begründung, dass er in seiner Steuererklärung übersehen habe, dass die 2002 erfolgte Computeranschaffung im Betrag von € 1.399,-- als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vom Finanzamt im Bescheid für 2002 qualifiziert worden und entsprechend auf drei Jahre absetzbar sei. Er beantrage daher die Berücksichtigung der AfA für das Jahr 2003 in der Höhe von € 466,60 zusätzlich unter Werbungskosten.

In der **Berufungsvorentscheidung** vom 16. Dezember 2004 wurde der Einkommensteuerbescheid insofern abgeändert, als einerseits zwar die beantragten Aufwendungen für AfA betreffend den PC anerkannt wurden, andererseits aber die (im Erstbescheid zuerkannten) Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Wochenendheimfahrten nicht mehr gewährt wurden.

Der Bw. stellte in der Folge den **Antrag auf Entscheidung seiner Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Mit Schreiben vom 28. April 2005 **zog er die Berufung** wegen Aussichtslosigkeit **zurück**. Dies hatte zur Folge, dass der Einkommensteuerbescheid vom 5. November 2004 wieder in Kraft trat.

Mit Bescheid vom 3. November 2005 hob das Finanzamt diesen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 5. November 2004 gemäß **§ 299 BAO** auf, mit folgender Begründung:

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.

Mit gleichem Datum wurde ein **neuer Einkommensteuerbescheid 2003** erlassen, in welchem die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Wochenendheimfahrten nicht mehr gewährt wurden. Dies mit folgender Begründung:

*Die AfA für den PC wurde als Werbungskosten angesetzt.
Aufwendungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung können nur dann anerkannt werden, wenn ein Familienwohnsitz an einem anderen Ort vorliegt. Da Sie weder verheiratet sind noch in Lebensgemeinschaft leben, sind diese Voraussetzungen nicht gegeben.*

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsstandort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Im allgemeinen wird für Alleinstehende ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein.

Da Sie bereits länger in Y arbeiten, ist die Beibehaltung eines Wohnsitzes in Z privat veranlasst.

Aufwendungen für Familienheimfahrten (€ 1.152,--) sowie doppelte Haushaltsführung (€ 1.397,06) können daher nicht anerkannt werden.

Der Bw. brachte gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 und gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2003 **Berufung** ein, in der er vor allem vorbringt, dass dem Einkommensteuerbescheid 2003 vom 5. November 2004 keine Rechtswidrigkeit anhafe. Dem Finanzamt seien bereits vor Erlassung dieses Einkommensteuerbescheides alle Sachverhalte bekannt gewesen. Im Rahmen des Berufungsverfahrens habe der Unabhängige Finanzsenat in seinem Bescheid vom 13.9.2005 den ursprünglichen Bescheid vom 5.11.2004 ausdrücklich für in formaler Rechtskraft befindlich, die Berufungsvorentscheidung des Finanzamts als gegenstandslos sowie das Berufungsverfahren für abgeschlossen erklärt. Dadurch sei für ihn eine Situation entstanden, der Behörde Treu und Glauben zu schenken und anzunehmen, dass eine rechtswirksame und verbindliche Lösung der gegenständlichen Steuerangelegenheit nunmehr gegeben sei. Die neuerliche Bescheidaufhebung stelle für den Bw. eine unvorhergesehene Unbilligkeit dar. Der VwGH habe hinsichtlich einer Bescheidaufhebung formuliert, dass die belangte Behörde bei ihrer Ermessensübung, also bei der Frage, ob sie eine Bescheidaufhebung vornehme, vom Gesetzessinn des § 20 BAO ausgehen müsse, wobei dem Gesetzesbegriff Billigkeit die Bedeutung von Angemessenheit in bezug auf berechtigte Interessen der Partei beizumessen sei.

Die Berufung gegen die genannten Bescheide wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Die **Berufungsvorentscheidung betreffend den Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 enthielt folgende Begründung:**

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Im Zuge der Aktenkontrolle wurde festgestellt, dass im Jahr 2003 Aufwendungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung geltend gemacht wurden, ohne dass die gesetzlichen Voraussetzungen (ein Familienwohnsitz an einem anderen Ort) vorlagen.

Das Finanzamt hat im Hinblick auf die Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Prinzip der Rechtmäßigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit einzuräumen. Da die Auswirkungen der Rechtswidrigkeit nicht unerheblich waren, war die Aufhebung durchzuführen.

Der Bw. stellte in der Folge den **Antrag auf Entscheidung seiner Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Ergänzend führte er darin im Wesentlichen aus, dass in der Berufungsvorentscheidung – erstmals im laufenden Verfahren – davon gesprochen worden sei, dass die Auswirkungen der Rechtswidrigkeit nicht unerheblich gewesen seien und deshalb die Aufhebung durchzuführen gewesen sei. Es werde ihm unterstellt, dass die gesetzlichen Voraussetzungen (Familienwohnsitz an einem anderen Ort) nicht vorgelegen hätten. Dazu sei festzustellen, dass das Vorhandensein einer Lebensgemeinschaft (im Jahr

2003 und folgende) in keiner Weise überprüft worden sei. Dass er an seinem damaligen ordentlichen Wohnsitz JM Straße , S., eine Lebensgemeinschaft geführt habe, sie nicht nachgefragt, bzw. ignoriert worden.

Bisher sei von der Behörde die Bescheidaufhebung unter Heranziehung des § 299 BAO als eine Kann-Entscheidung interpretiert und mit einem „Irrtum“ der Behörde gerechtfertigt worden. Nachdem dies vom Bw. als nicht richtig hinterfragt worden sei, werde nunmehr die Behauptung einer Rechtswidrigkeit nachgeliefert. Eine materielle Überprüfung sei unterlassen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003:

§ 299 BAO (Bundesabgabenordnung in der für das streitgegenständliche Jahr geltenden Fassung) besagt:

- (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 ersetzende 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.*

§ 299 BAO gestattet somit Aufhebungen wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes.

Der **Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn** der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus (Ritz, BAO-Handbuch, S.246, Linde Verlag, Wien).

Gemäß **§ 93 Abs. 3 lit. a BAO** hat der Bescheid ferner zu enthalten:

... eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Die Begründung hat die Aufgabe, Klarheit über die tatsächlichen Annahmen und die rechtlichen Erwägungen zu schaffen (siehe auch VwGH 1.7.1981, 3518/80).

Das innere Ausmaß der Begründungspflicht wird letztlich durch das von der Rechtsordnung in seiner Allgemeinheit grundsätzlich anerkannte und durch die konkreten Gegebenheiten des Verfahrens des Näheren geprägte Rechtsschutzinteresse der Partei bestimmt. Den an die Begründung zu stellenden Anforderungen ist aus diesem Blickwinkel gesehen dann Genüge getan, wenn aufgrund dieser sowohl die Partei wie auch die Rechtsmittelbehörden die Annahmen, Gedankengänge, Ableitungen und Folgerungen der Behörde erkennen und diese Schritt für Schritt prüfen können (Stoll, BAO Kommentar, Band 1, S 964, Verlag Orac, Wien, 1994).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) der Aufhebungsgrund (bzw die Aufhebungsgründe) enthalten sein. Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO ist ein Sachverhalt, der bewirkt, dass der Spruch eines Bescheides rechtswidrig ergangen ist. Dieser Sachverhalt ist im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides festzustellen und darzulegen.

Im vorliegenden Fall hat die Abgabenbehörde den strittigen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 gemäß § 299 BAO lediglich wie folgt begründet:

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.

Die Abgabenbehörde gibt in ihrer Begründung des Aufhebungsbescheides lediglich den Gesetzeswortlaut wieder, ohne jedoch konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung tatsächlich verwirklicht worden wären. Der vorliegenden Begründung kann nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigten. Das bloße Zitieren eines Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründenden, konkreten Sachverhaltes stellt keine ausreichende Begründung für das Vorliegen der Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO dar.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass als Begründung für einen Aufhebungsbescheid ein Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend ist, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist, und wenn aus dem Bescheid, auf den verwiesen wird, die Aufhebungsgründe hervorgehen und darin auch Überlegungen zur Ermessensausübung dargestellt sind (vgl. VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123).

Ein entsprechender Verweis auf die im angefochtenen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003) gemachten Ausführungen liegt gegenständlich aber nicht vor.

Abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können, ist eine hinsichtlich der Darstellung der Aufhebungsgründe nach § 299 BAO fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Die Berufungsbehörde darf nämlich eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Ein Aufgreifen von Gründen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen wurden, würde die durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz der Rechtsmittelbehörde überschreiten.

Wenn aus dem Aufhebungsbescheid nicht ersichtlich ist, welche Tatsachen das Finanzamt für die Aufhebung des streitgegenständlichen Bescheides herangezogen hat, ist die Rechtsmittelbehörde nicht in der Lage, die Bescheidaufhebung aufgrund derjenigen Tatsachen zu überprüfen, die das Finanzamt bereits herangezogen hat.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 wird daher stattgegeben und der angefochtene Aufhebungsbescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Da der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 3. November 2005 bereits aufgrund des Begründungsmangels stattzugeben war, erübrigt sich ein Eingehen auf das weitere Vorbringen des Bw. in seiner Berufung bzw in seinem Vorlageantrag.

Zum Einkommensteuerbescheid 2003 (vom 3. November 2005):

Durch die mit dieser Berufungsentscheidung erfolgte Aufhebung des Bescheides betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 tritt das Einkommensteuerverfahren für

das Jahr 2003 in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung durch das Finanzamt befunden hat (siehe § 299 Abs. 3 BAO).

Der mit dem Aufhebungsbescheid vom 3. November 2005 verbundene, mit gleichem Datum neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2003 ist damit nicht mehr im Rechtsbestand und der **Einkommensteuerbescheid 2003 vom 5. November 2004 lebt wieder auf.**

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 3. November 2005 gerichtete Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Salzburg, am 22. April 2009