



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 25. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 vom 26. Mai 2008 und betreffend Einkommensteuer 2006 ebenfalls vom 26. Mai 2008 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Nach erklärungskonformer Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 hob das Finanzamt den Bescheid vom 25. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) auf und zitierte in der Begründung des Aufhebungsbescheides lediglich die diesbezügliche gesetzliche Bestimmung. Gleichzeitig erließ es einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, indem die beantragten Werbungskosten um einen Betrag in Höhe von € 9.080,87 gekürzt wurden. Begründend führte die Amtspartei im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid aus, dass Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten das Vorliegen von Aufwendungen sei. Bei Vorliegen der steuerlichen Voraussetzungen zähle auch die Erstattung von Einnahmen zu den

Werbungskosten. Im gegenständlichen Fall sei nur die Hälfte der Abfertigung ausbezahlt und versteuert worden, sodass es diesbezüglich zu keiner Rückzahlung von Einnahmen gekommen sei.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** sowohl gegen den Aufhebungsbescheid als auch gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 brachte der Berufungswerber (Bw.), der im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, vor, dass sein erstes vierjähriges Dienstverhältnis als Universitätsassistent an der Johannes Kepler Universität mit Ende Oktober 2006 geendet habe. Die Position als wissenschaftlicher Mitarbeiter mit Dissertation am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre sei von der Universität im Oktober 2006 neu ausgeschrieben worden und habe sich der Bw. für diese Stelle beworben. Da das Institut zu diesem Zeitpunkt unterbesetzt gewesen sei, habe der damalige Rektor auf die Einhaltung der üblichen Zweimonatsfrist bei der Nachbesetzung der Position verzichtet und habe der Bw. einen neuen Dienstvertrag erhalten. Die Ausschreibung für die Position bzw. für die Stelle sei mit Anfang Jänner 2007 vorgesehen gewesen.

Aufgrund des ersten Dienstvertrages sei dem Bw. eine Abfertigung in Höhe von 40 % des Jahresgehaltes zugestanden; jedoch mit neuerlichem Dienstverhältnis habe der Bw. die Hälfte der Abfertigung zurückzahlen müssen (§ 49 r Abs. 4 Vertragsbedienstetengesetz 1948). Um den Zahlungsvorgang abzukürzen, habe der Bw. mit der Personalabteilung der Universität vereinbart, dass ihm nur die Hälfte der Abfertigung auszubezahlen sei.

Zu den Werbungskosten zähle auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt worden sei. Der Arbeitgeber (die Johannes Kepler Universität) habe die Rückzahlung der Abfertigung nicht beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten berücksichtigt, sodass die Rückzahlung im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht worden sei (die Johannes Kepler Universität hätte die Zahlung der Abfertigung auch dann nicht beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten berücksichtigt, wenn die Abfertigung tatsächlich ausbezahlt und vom Arbeitnehmer zurückbezahlt worden sei, also wenn es zu keiner Verrechnung gekommen sei).

Des Weiteren verwies der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1995, ZI. 92/13/0276, worin ausgeführt worden sei, dass § 16 Abs. 2 nicht unterscheide, ob die rückgezahlten Einnahmen seinerzeit als laufender oder als sonstiger Bezug zu erfassen seien.

Auch aus den Lohnsteuerrichtlinien (Rz. 319) ergebe sich, dass die Rückzahlung von steuerpflichtigen Einnahmen, die mit festen Steuersätzen besteuert worden seien, zum laufenden Tarif als Werbungskosten zu berücksichtigen sei. Demnach sei unzweifelhaft davon auszugehen, dass der zurückbezahlte Anteil der Abfertigung als Werbungskosten anzuerkennen sei.

Der bloße Umstand, dass es nicht zu einer formellen Auszahlung mit anschließender Rückzahlung, sondern zu einer vereinbarten Verrechnung gekommen sei, führe aufgrund der für das Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu keiner anderen rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes.

Die Bestimmung des § 19 EStG diene einzig zur Fixierung des Zeitraumes innerhalb dessen eine Einnahme als bezogen gelte und eine Ausgabe abzusetzen sei (VwGH-Erkenntnis vom 8. April 1986, 85/14/0160). Nach § 19 seien Einnahmen innerhalb jenes Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten diene das Zufluss- bzw. Abflussprinzip des § 19 EStG der Zuordnung zu einem Bemessungszeitraum der steuerlich relevanten Vorgänge. Damit das Tatbestandsmerkmal des Zufließens erfüllt sei, sei es erforderlich, dass dem Steuerpflichtigen Einnahmen zufließen, also bei ihm eine Vermögensvermehrung im wirtschaftlichen Sinne stattfinde (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 19, RN 3). Im VwGH-Erkenntnis vom 12. Dezember 1978, Zl. 2090/78 komme dieser zum Ergebnis, dass der Vermögensvermehrung bei der Überschussrechnung im Sinne des § 2 Abs. 4 Z. 2 EStG keine tatbestandsmäßige Bedeutung zukomme, sondern nur ein Indiz für die rechtliche und wirtschaftliche Verfügung über bereits zugeflossener Einnahmen sei. Somit lägen steuerpflichtige Einnahmen im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG dann vor, wenn der Vermögensvorteil dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 19 EStG zugeflossen sei.

Zum Begriff Zufluss habe sich eine reichhaltige Rechtsprechung entwickelt (VwGH-Erkenntnis vom 25. Oktober 1950, Zl. 1197/47; VwGH-Erkenntnis vom 9. September 1998, Zl. 95/14/0160), sodass Einnahmen dann zugeflossen seien, wenn der Empfänger über sie sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich verfügen könne, sobald er die volle Verfügungsmacht über sie erlangt habe. Der Begriff „Zufließen“ sei wirtschaftlich auszulegen. Dies sei in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs oder der Möglichkeit den Leistungserfolg herbeizuführen (BFH vom 10. Dezember 1985, VIII R15/83). Nach Auffassung des VwGH solle mit dem Begriff Zufluss lediglich ein tatsächlicher Vorgang erklärt werden, der sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirke (vgl. VwGH vom 12. November 1980, Zl. 1300/80).

Mit der Entscheidung über das Zufließen von Einnahmen sei zugleich festgestellt worden, in welchem Kalenderjahr die Einnahmen zu erfassen seien. Durch das Abstellen auf den Zufluss als tatsächlichen Vorgang komme es nicht darauf an, für welchen Zeitraum Zahlungen oder Gutschriften erfolgen würden (Lohnsteuerrichtlinien 2002, RN 631 und Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz. 4602). Zugeflossen seien auch Einnahmen dann, wenn die Auszahlung auf Wunsch des Empfängers hinausgeschoben worden sei, da er mit der Verschiebung des Zahlungsflusses über den Betrag verfügt habe (VwGH-Erkenntnis vom 9. September 1998, ZI. 95/14/0160).

Ein Übergang der Verfügungsmacht finde auch dann statt, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet sei den empfangenen Vorteil später zurückzuzahlen. Daraus folge, dass Einnahmen, die später ganz oder teilweise zurückgewährt oder weitergegeben worden seien, im Jahr der Vereinnahmung dennoch der Besteuerung unterliegen würden (Taucher, Das Zufluss-Abflussprinzip im Einkommensteuerrecht, 39). Auch das „Behaltendürfen“ sei nicht Tatbestandsmerkmal des Zuflusses.

Die Rückzahlung wegen Entfalls oder Fehlens des Rechtsgrundes hebe den Zufluss nicht wieder auf, sondern führe zum Abfluss von Ausgaben (Hofstätter/Reichel, EStG, § 19, Tz. 3).

Nach Auffassung des BFH sei die Rückzahlung als negative Einnahme im Veranlagungsjahr der Rückzahlung zu erfassen. Nach österreichischer Rechtslage seien Rückzahlungen hingegen zu den Werbungskosten zu zählen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt worden sei. Damit seien Rückzahlungen nach österreichischer Rechtslage nicht als negative Einnahmen der Einkunftsart zu werten.

Die Vermögensvermehrung müsse durch einen Zufluss oder durch eine Übertragung von Außen in den Vermögensbereich des Arbeitnehmers eintreten (VwGH-Erkenntnis vom 8. September 1992, ZI. 88/14/0076). Ein Vermögenszugang könne beim Steuerpflichtigen direkt in Form einer unmittelbaren Vermögensvermehrung oder indirekt in Form einer Ersparung von Ausgaben eintreten (Schmidt, EStG, § 19, Rz. 21).

Ein Zufluss sei jedenfalls dann anzunehmen, wenn ein Geldbetrag auf ein Verrechnungskonto des Steuerpflichtigen verbucht worden sei. Vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann und der Schuldner zahlungswillig als auch zahlungsfähig sei (VwGH-Erkenntnis vom 26. September 2000, ZI. 99/13/0193).

Auch Zahlungen des Arbeitgebers an einen Dritten (Versicherer) würden zu einem Zufluss beim Arbeitnehmer führen, wenn er sie nicht für eigene sondern für Rechnung des Arbeitnehmers erbringe. Die Leistung eines Arbeitgebers würde dann zu einem Zufluss beim Arbeitnehmer führen, wenn sie wirtschaftlich betrachtet wie eine Zahlung des Arbeitgebers an

den Arbeitnehmer zu behandeln sei, der sie seinerseits zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwende (BFH-Urteil vom 15. Juli 1977, VI R 109/74).

Eine Gutschrift von Arbeitslohn stehe auf jeden Fall der Zahlung gleich, wenn sich der Arbeitnehmer durch Belassung des Lohnes im Betrieb des Arbeitgebers eine Kapitalanlage schaffen wolle (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 19, Tz. 3.2).

Mit VwGH-Erkenntnis vom 14. Dezember 1988, Zl. 87/13/0030 hat dieser ausgesprochen, dass ein Geldbetrag in dem Zeitpunkt beim Steuerpflichtigen als zugeflossen zu behandeln sei, wenn der Geldbetrag der im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden sei. In diesem beschwerdegegenständlichen Fall habe der Steuerpflichtige eine Vorausverfügung über einen Geldbetrag getroffen, der ihm erst in Zukunft zukommen solle. Gleiches gelte bei der Aufrechnung, Abtretung usw. (Jakom, EStG, § 19, Rz. 26, Vorausverfügung).

Im gegenständlichen Berufungsfall habe der Bw. mit der Personalabteilung der Johannes Kepler Universität aus Vereinfachungsgründen vereinbart, dass er nur die Hälfte der vereinbarten Abfertigung ausbezahlt erhalte (verkürzter Zahlungsweg), sodass unzweifelhaft diese Vereinbarung als Vorausverfügung zu werten sei. Mit der durch die Personalabteilung vorgenommenen vereinbarten Verrechnung sei daher die nicht ausbezahlte Hälfte der Abfertigung im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als zugeflossen zu behandeln. Durch die vorgenommene Verrechnung sei es aber auch zu einem nachgelagerten Abfluss der zurückzuzahlenden Abfertigung gekommen.

Die von der Amtspartei unterstellte Auslegung des § 19 EStG, zu einem Zu- oder Abfluss von Einnahmen oder Ausgaben komme es dann, wenn tatsächlich ein Zahlungsfluss stattgefunden habe, sei demnach abzulehnen.

Eine unterschiedliche ertragsteuerliche Würdigung der Sachverhalte, auf der einen Seite die tatsächliche Auszahlung der Abfertigung mit anschließender Rückzahlung und auf der anderen Seite die vereinbarte Verrechnung des zurückzuzahlenden Anteils der Abfertigung mit der auszuzahlenden Abfertigung, würde gegen den in § 7 BVG verankerten Gleichheitsgrundsatz verstoßen. Beide Sachverhalte seien aufgrund der für das Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise vergleichbar, sodass für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung keine gesetzliche Rechtfertigung bestünde.

Demnach sei die Geltendmachung des zurückzuzahlenden Anteiles der Abfertigung als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 zu Recht erfolgt, da durch die mit dem Arbeitgeber getroffene Vereinbarung der zurückgezahlte Anteil der Abfertigung als zugeflossen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG und zugleich als abgeflossen im Sinne des § 19 Abs. 2 zu behandeln sei.

Da sich der Spruch des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 daher als richtig erwiesen habe, bestünde keine rechtliche Grundlage für die Aufhebung des diesbezüglichen Bescheides gemäß § 299 BAO.

Die Erlassung des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 sei daher zu Unrecht erfolgt.

Die Berufung wurde zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie sich aus dem Gesamtzusammenhang der Berufung vom 25 Juli 2008 ergibt, richtet sich diese sowohl gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 als auch gegen den mit gleichen Datum erlassenen Einkommensteuerbescheid 2006.

### **Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2006**

Diesen Schriftsatz bezeichnet der Berufungswerber (Bw.) als Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2006. Laut den vorgelegten Unterlagen hat das Finanzamt jedoch keinen Wiederaufnahmebescheid erlassen, sodass im Sinne des Bw. dieser Schriftsatz als Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2006 gewertet wird.

Gem. § 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 dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO).

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

Festzuhalten ist, dass die Begründung eines Aufhebungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (VwGH-Erkenntnis vom 2. Juli 1998, ZI. 98/16/0105) und die Gründe für die Ermessensübung darzustellen (VwGH-Erkenntnis vom 29. September 1993, ZI. 92/13/0102) hat. In der Begründung des gegenständlichen Aufhebungsbescheides fehlen jedoch diese beiden Voraussetzungen gänzlich.

Wird ein Bescheid gem. § 299 BAO aufgehoben und wird im Begründungsteil dieses Bescheides lediglich die Bestimmung des § 299 BAO wieder gegeben, so kann auch die Darlegung des Aufhebungsgrundes im Begründungsteil des neuen Sachbescheides die

fehlende Bescheidebegründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren, wenn im Aufhebungsbescheid nicht auf den Begründungsteil des neuen Sachbescheides verwiesen wird (vgl. etwa UFS-Entscheidung vom 28. März 2008, RV/0440-L/06, RV/0456-L/06; UFS-Entscheidung vom 27. November 2008, RV/2778-W/07; UFS-Entscheidung vom 14. Jänner 2009, RV/0038-L/08; UFS-Entscheidung vom 3. März 2009, RV/3916-W/08). Nach der Entscheidungspraxis des unabhängigen Finanzsenates (UFS) ist daher schon deswegen der gegenständliche Aufhebungsbescheid aufzuheben.

Im gegenständlichen Fall gibt das Finanzamt in der Begründung des Aufhebungsbescheides lediglich den Gesetzeswortlaut wieder, ohne jedoch konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht wurden. Aus der vorliegenden Begründung kann nicht entnommen werden, welcher konkrete Sachverhalt bzw. welche konkreten Tatbestandselemente die Amtspartei zu der streitgegenständlichen Aufhebung berechtigen, zumal auch Ausführungen hiezu unterlassen wurden, die die Unrichtigkeit des Bescheidspruches aufzuzeigen vermögen.

Das bloße Zitieren eines Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes stellt keine ausreichende Begründung für das tatsächliche Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO dar.

Der Aufhebungsbescheid ist daher mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet, der im Berufungsverfahren nicht sanierbar ist, da weder Bescheidaufhebungsgründe wie auch Wiederaufnahmsgründe im Berufungsverfahren nicht nachgeschoben werden dürfen.

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid war daher stattzugeben.

### **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006**

Mit der Aufhebung des aufhebenden Bescheides scheidet der mit diesem gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundene, einen aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid aus dem Rechtsbestand aus.

Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt somit vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Bescheide (bei unlösbarem rechtlichen Zusammenhang) aus dem Rechtsbestand (Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 299 BAO, Rz. 62; VwGH-Erkenntnis vom 11. Dezember 2003, ZI. 2003/14/0032).

Da somit der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 26. Mai 2008 mit dem Wegfall des Aufhebungsbescheides vom 26. Mai 2008 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, ist die Berufung gegen den neuen Einkommensteuerbescheid nachträglich unzulässig geworden und war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Wien, am 7. Mai 2009