

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) **hat** durch den Richter R **in der Beschwerdesache**

- Bf (Beschwerdeführerin, Bf.), AdrBf,
- gegen Finanzamt Wien Bezirke (belangte Behörde) zur St.Nr. StNr,
- vermeintliche Beschwerde der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Mai 2014,
- Rechtsmittel der Bf. vom 10.02.2015 gegen den mit 22. Jänner 2015 datierten und mit den Überschriften „EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2013“ und „Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO“ versehenen Bescheid der belangten Behörde, mit welchem die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit 80 € festgesetzt wurde ,
- Beschwerdevorlage durch die belangte Behörde an das BFG mit Vorlagebericht vom 18.02.2016,

zu Recht erkannt:

I.) Das am 16. Juni 2014 eingebrachte Anbringen der Bf. in Zusammenhang mit dem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Mai 2014 ist keine Beschwerde im Sinne der §§ 243 ff. BAO gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Mai 2014 .

II.) Der mit 22. Jänner 2015 datierte und mit den Überschriften „EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2013“ und „Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO“ versehene Bescheid der belangten Behörde, mit welchem die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit 80 € festgesetzt worden ist, wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufgehoben.

Hinweis: Damit wird die Einkommensteuerveranlagung (=Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013, so wie sie mit dem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Mai 2014 vorgenommen worden ist, wieder wirksam.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) brachte am 18. Februar 2014 ihre mit 17. Februar 2014 datierte Einkommensteuererklärung für 2013 (auf Formular L1 "Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013") beim Finanzamt ein, in welcher Sonderausgaben in Höhe von (iHv) 3.581,88 € bei Kennzahl 455 (Versicherungen) sowie außergewöhnliche Belastungen iHv 2.816 € bei Kennzahl 730 (Krankheitskosten inkl. Zahnersatz) und iHv 5.718,23 € bei Kennzahl 731 (Begräbniskosten) eingetragen waren.

Das Finanzamt (belangte Behörde) sprach in dem mit 16. Mai 2014 datierten Einkommensteuerbescheid 2013 aus, dass die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 eine Gutschrift iHv 414 € ergebe (gleichbedeutend mit einer festgesetzten Einkommensteuer iHv - 414 €).

Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Mai 2014 wurden die genannten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen folgendermaßen als Bemessungsgrundlagen berücksichtigt:

- Die Sonderausgaben wurden einkommensmindernd mit 730 €, d.h. gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG mit einem Viertel des Höchstbetrages von 2.920 € berücksichtigt.
- Als außergewöhnliche Belastungen wurden 2.816 € unter Ansatz eines Selbstbehaltens iHv 2.296,23 € berücksichtigt, d.h. per Saldo 519,77 € (Differenz von 2.816 und 2.296,23) einkommensmindernd.

Der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Mai 2014 enthielt folgende Begründung:
„Die Begräbniskosten bzw. die Kosten eines Grabmals waren nach Erfahrungssätzen höchstens mit 5.000,00 € als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen.“

Die Rechtsmittelbelehrung des Einkommensteuerbescheides vom 16. Mai 2014 lautete:
„Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Beschwerde einzulegen. Die Beschwerde muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Amt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Beschwerde sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 16. Mai 2014) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Beschwerde hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO).“

Am 16. Juni 2014 reichte die Bf. den Einkommensteuerbescheid 2013 bzw. eine Fotokopie davon mit folgendem handschriftlichen Anbringen darauf beim Finanzamt ein: „*bitte Berichtigung! Begräbniskosten wurden vergessen einzugeben (Begründung: 5.000,-) ABER nicht eingeben!*“

Dieses Anbringen wurde von der belangten Behörde als Beschwerde im Sinne der §§ 243 ff. BAO (Bescheidbeschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Mai 2014 behandelt.

Die belangte Behörde richtete an die Bf. einen mit 2. Dezember 2014 datierten Vorhalt („*Ersuchen um Ergänzung*“) hinsichtlich Nachweisen zu Begräbniskosten, Ergebnis der Verlassenschaftsabhandlung, Sonderausgaben, Heilbehandlungen.

Am 16. Dezember 2014 reichte die Bf. Nachweise zu den Begräbniskosten inkl. dem Gerichtsbeschluss in der Verlassenschaftssache ein.

Die belangte Behörde erließ an die Bf. einen mit 22. Jänner 2015 datierten Bescheid, welcher mit den Überschriften „*EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2013*“ und „*Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO*“ versehen war und die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit 80 € festsetzte, was eine Abänderung zu Ungunsten der Bf. mit einer Auswirkung von 494 € bedeutete. Bei den Bemessungsgrundlagen wurden Sonderausgaben iHv 60 € in Gestalt des Pauschbetrages gemäß § 18 Abs. 2 EStG einkommensmindernd berücksichtigt. Außergewöhnliche Belastungen wurden iHv 487,85 € unter Ansatz eines Selbstbehaltes iHv 487,85 € berücksichtigt, d.h. per Saldo ergab sich daraus keine Einkommensminderung.

Begründend wurde darauf verwiesen, dass Begräbniskosten bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten iSd § 549 ABGB und daher primär aus den Aktiven des Nachlasses zu bestreiten seien. Begräbniskosten stellten bis 5.000 € abzüglich der im Nachlass befindlichen Aktiva außergewöhnliche Belastungen dar. 5.000 € abzüglich 4.512,15 € Nachlass-Aktiva ergäben 487,85 €. Die übrigen, im bekämpften Bescheid bereits berücksichtigten Positionen (Personenversicherungen, Kosten für Heilbehandlungen) seien abzuerkennen, da die Bf. trotz Aufforderung mit Ergänzungsersuchen vom 2. Dezember 2014 keine entsprechenden Nachweise erbracht habe.

Als Rechtsbelehrung wurde angegeben: „*Diese Beschwerdevorentscheidung wirkt wie eine Entscheidung über die Beschwerde (§ 263 Abs. 3), es sei denn, dass innerhalb eines Monats nach Zustellung der Beschwerdevorentscheidung der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) durch das Bundesfinanzgericht bei dem oben angeführten Amt gestellt wird. Bei rechtzeitiger Einbringung dieses Antrages gilt die Beschwerde ab diesem Zeitpunkt wieder als unerledigt; im Übrigen bleiben aber die Wirkungen der Beschwerdevorentscheidung bis zur abschließenden Erledigung erhalten.*“

Mit Schreiben vom 10. Februar 2015 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung. Zum inhaltlichen Vorbringen waren Beilagen angeschlossen, aus welchen u.a. der Nachweis für die Sonderausgaben iZm personenbezogenen Versicherungen hervorging (Versicherungsbestätigung über 111,72 + 62,40 + 3.407,76, in Summe folglich 3.581,88 €).

Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht vom 18. Februar 2016 führte die belangte Behörde u.a. aus: „...Auf Grund eines Eingabefehlers - Begräbiskosten irrtümlich gelöscht anstatt betraglich korrigiert eingegeben - wäre eine Berichtigung zu veranlassen gewesen. Die Eingabe vom 16.6.2014 wurde als Beschwerde gewertet und nach einem Ergänzungsverfahren eine Beschwerdevorentscheidung erlassen.“

... Auf Grund der vorgelegten Unterlagen wird um Stattgabe im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen wie folgt ersucht:

*1. Beiträge für Personenversicherungen in Höhe von 3.581,88 € als Sonderausgaben
2. Begräbniskosten: lt. Aufstellung der Begräbniskosten (siehe Vorhaltsbeantwortung) beinhalten die geltend gemachten 5.718,23 Trauerkleidung iHv 238,40. Trauerbekleidung zählt nicht zu den als agB zu berücksichtigenden Kosten. Insgesamt wurden 750,-- als Blumen/Kränze im Rahmen der Begräbniskosten geltend gemacht. Aus der Aufstellung Seite 12 der Vorhaltsbeantwortung geht jedoch hervor, dass 420,-- nicht durch die Bf getragen wurden. Als Ausgangswert für die Berechnung der zu berücksichtigenden agB aufgrund der Begräbniskosten ist daher von 5059,83 auszugehen. Lt. LStR RZ 890 sind die Aufwendungen mit 5.000,-- begrenzt.*

Betreffend der beantragten Zahnarztkosten wird darauf hingewiesen, dass ein Behandlungsplan (siehe Vorlageantrag) und eine Honorarnote (siehe Beilage zum L1) vorgelegt wurde. Die Honorarnote wurde am 10.02.2014 ausgestellt und ist mit dem Vermerk versehen, dass um Überweisung innerhalb von 2 Wochen gebeten wird. Daher bestehen Zweifel, ob die Aufwendungen im Kalenderjahr 2013 bezahlt wurden und nicht erst im Kalenderjahr 2014. Somit wären diese erst bei der Veranlagung 2014 zu berücksichtigen.

Erwägungen

Zur Einstufung des am 16. Juni 2014 eingebrachten Anbringens:

Der Wortlaut des Anbringens („Berichtigung“, Hinweis auf Diskrepanz zwischen Begründung und tatsächlich angesetzten Bemessungsgrundlagen) lässt auf einen Antrag (oder eine Anregung) auf Berichtigung gemäß § 293 BAO schließen. Entgegen diesem Wortlaut von einer Beschwerde gemäß § 243 ff. BAO auszugehen, ist hier aus folgenden Gründen nicht möglich:

- Vorrang hat der objektive Erklärungswert. Ein ‘Vergreifen in der Wortwahl’ ist nicht zu erkennen.
- Für die Regel, im Zweifel von einer Beschwerde auszugehen, um der Bf. nicht die Rechtsverteidigungsmöglichkeit zu nehmen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 85 Tz 1), besteht hier kein Anwendungsbereich, weil die Annahme des Vorliegens einer Beschwerde der Bf. nur Rechtsnachteile brächte:

Durch das Abflussprinzip bei den außergewöhnlichen Belastungen (vgl. *Baldauf* in EStG-Jakom 2013, Rz 10 zu § 34) sind die Zahnbehandlungskosten laut Honorarnote vom 10.2.2014, in welcher um Überweisung innerhalb von 14 Tagen gebeten wird, nicht im Jahr 2013 abzugfähig. Dieser Entfall von 2.816 € außergewöhnlichen Belastungen (vor Selbstbehalt) kann durch die maximal mögliche Berücksichtigung von 1.206,08 € Begräbniskosten (5.718,23 € abzüglich Nachlassaktiva 4.512,15 €; vgl. *Baldauf* in EStG-Jakom 2013, Rz 90 „Begräbniskosten“ zu § 34) nicht ausgeglichen werden, wobei hier auf weitergehende Kürzungen laut Ansicht der belangten Behörde nicht einzugehen ist. Demgegenüber böte eine Maßnahme gemäß § 293 BAO wegen des Auseinanderklaffens von einerseits Bescheidwille, wie er in der Begründung geäußert

wird, und andererseits dem Spruch (inkl. Bemessungsgrundlagen), d.h. der formellen Erklärung des Bescheidwillens, (vgl. E21 und E34 bis E36 zu § 293 BAO bei *Ellinger et al.*) der Bf. zumindest theoretisch eine Rechtsverteidigungsmöglichkeit hinsichtlich der Nichtberücksichtigung von Begräbniskosten.

Das am 16. Juni 2014 von der Bf. eingebrachte Anbringen war somit keine Beschwerde im Sinne der §§ 243 ff. BAO.

Zu dem mit 22. Jänner 2015 datierten Bescheid der belangten Behörde:

§ 262 Abs. 1 BAO bestimmt: „**§ 262.** (1) Über Bescheidbeschwerden ist nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.““

Mangels Beschwerde war die Erlassung des mit 22. Jänner 2015 datierten Bescheides als Beschwerdevorentscheidung unzulässig. Mit anderen Worten: Die belangte Behörde war hierzu nicht zuständig.

Dieser Bescheid vom 22. Jänner 2015 stellt infolge der Festsetzung der Einkommensteuer mit 80 € aber auch einen Abgabenbescheid gemäß § 198 BAO dar. Auch als solcher war seine Erlassung (wegen des Verstoßes gegen das Prinzip ‚ne bis in idem‘) unzulässig, weil er nochmals über dieselbe „Sache“ – die Einkommensteuerveranlagung (hier gleichbedeutend mit Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 abgesprochen hat, obwohl über diese Sache bereits der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Mai 2014 abgesprochen hatte.

Zum Anbringen der Bf. vom 10. Februar 2015:

Die Auslegung des Anbringens zeigt ein (korrigierbares) ‚Vergreifen in der Wortwahl‘, denn die Abgabenbehörden zweiter Instanz sind seit der mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform durch Verwaltungsgerichte, zu welchen das Bundesfinanzgericht gehört, ersetzt worden. Das Anbringen ist daher als (grundsätzlich) devolutives Rechtsmittel (vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, S. 714) zur Rechtslage seit 1. Jänner 2014 aufzufassen. Im Übrigen wäre auch die Vertauschung der Begriffe „Beschwerde“ und „Vorlageantrag“ nach neuer Rechtslage („Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht“ i.S.d. § 264 Abs. 1 BAO n.F.) im vorliegenden Fall unschädlich. Stets wäre ein devolutives Rechtsmittel gemeint.

Soweit der mit 22. Jänner 2015 datierte Bescheid der belangten Behörde als Beschwerdevorentscheidung aufzufassen ist, richtet sich das Rechtsmittel der Bf. gegen diese als Vorlageantrag. Soweit der mit 22. Jänner 2015 datierte Bescheid der belangten Behörde als nochmaliger Abgabenbescheid aufzufassen ist, richtet sich das Rechtsmittel der Bf. dagegen als Beschwerde. Deshalb erscheint es auch als angemessen, trotz der Einstufung des am 16. Juni 2014 eingebrachten Anbringens als Nicht-Beschwerde,

in der vorliegenden Erkenntnisbegründung Begriffe wie „Beschwerdeführerin“ usw. zu verwenden.

Zu der getroffenen Entscheidung

Unabhängig von den vorhergehenden, eher theoretischen Unterscheidungen, ist nach der Rechtsprechung (vgl. Erkenntnis vom 1. März 2016, RV/7104076/2015) des Bundesfinanzgerichtes das Vorgehen im Ergebnis klar: Zur Herbeiführung eines rechtsrichtigen Verfahrenszustandes ist die unzulässigerweise ergangene Beschwerdevorentscheidung ersatzlos aufzuheben.

Zur Revisionszulassung:

Die Tatfrage, ob eine Beschwerde erhoben worden ist oder nicht, ist nicht revisibel. Die vorliegende Entscheidung entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis und ähnlich BFG 17.12.2015, RV/6101099/2015). In den beiden zitierten Erkenntnissen des BFG wurde die Revision zur Rechtsfrage der ersatzlosen Aufhebung einer unzuständigerweise erlassenen Beschwerdevorentscheidung nicht zugelassen. Deshalb ist auch hier davon auszugehen, dass keine reversible Rechtsfrage vorliegt und somit die (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 14. April 2016