



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0247-F/06,
miterledigt RV/0249-F/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AV, B, L Straße 2a/8, vom 15. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 12. Juli 2005 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO sowie Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid vom 12. Juli 2005 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben. Das Einkommensteuerverfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.
- 2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 12. Juli 2005 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2002 beehrte er, Kosten für doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) in Höhe von 1.452,48 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt veranlagte den Berufungswerber erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2002.

Mit Bescheid vom 12. Juli 2005 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 12. April 2005 aufgehoben und berücksichtigte im neuen Einkommensteuerbescheid vom

12. Juli 2005 die oben bezifferten Kosten für doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) nicht mehr als Werbungskosten.

Mit Berufung vom 15. August 2005 wandte sich der Berufungswerber gegen diesen Aufhebungsbescheid und diesen neuen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 12. Juli 2005 und begehrte, die Familienheimfahrten von I nach K und retour in Höhe von 1.452,48 € und die Kosten für die Wohnung in K für Jänner und Februar 2002 in Höhe von 1.200,00 € oder, falls die Kosten für die Wohnung in K nicht anerkannt würden, die Kosten für die Wohnung in I für Jänner und Februar 2002 in Höhe von 650,00 € als Werbungskosten zu berücksichtigen. Begründend brachte er dazu im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Ansicht des Finanzamtes, dass nur derjenige Kosten für Familienheimfahrten geltend machen dürfe, der neben seiner Wohnung am Arbeitsort über eine weitere Wohnung verfüge, sei nicht richtig. Im Übrigen sei aber, selbst wenn die Rechtsansicht des Finanzamtes stimme, die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 12. April 2005 zu seinem Nachteil nicht zulässig. Wesentlich sei, dass die Abgabenbehörde einen ihrer Meinung nach rechtlich unrichtigen Bescheid aufheben könne, aber nicht müsse. Ob im konkreten Fall eine Aufhebung erfolge oder nicht, stehe allerdings nicht im Belieben der Behörde. Vielmehr sei die Behörde ermessensgebunden. Die Behörde müsse prüfen, ob im konkreten Fall eine Aufhebung angemessen sei oder nicht. Bei der Ermessensausübung seien insbesondere die allgemeinen Grundsätze des öffentlichen Rechts zu berücksichtigen. Gegenständlich komme dem Prinzip der Verhältnismäßigkeit und dem Prinzip von Treu und Glauben besondere Bedeutung zu. Die Aufhebung des ursprünglichen Bescheides zur Korrektur der Rechtsansicht betreffend die Familienheimfahrten sei unverhältnismäßig. Eine Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO sei berechtigt, wenn es um die Korrektur von Verstößen gegen den klaren Gesetzeswortlaut gehe, etwa wenn der Kirchenbeitrag oder das Pendlerpauschale mit einem höherem Betrag als gesetzlich vorgesehen anerkannt worden sei. Wenn es wie hier bei den Familienheimfahrten, um eine offenbar höchst umstrittene Rechtsfrage gehe, die mit den Mitteln der Wortauslegung nicht zu lösen sei, sei eine Aufhebung unverhältnismäßig. Das Interesse am Bestand von rechtskräftigen Bescheiden gehe in diesem Fall vor. Weiters liege ein klassischer Fall eines Verstoßes gegen das Prinzip von Treu und Glauben vor.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist zunächst die Frage zu klären, ob der Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 rechtmäßig ergangen ist.

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl I 97/2002) 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). 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 Abs. 3 BAO).

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 9 und 10 zu § 299 BAO).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Ermessensentscheidungen sind weiters nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein. Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder aufgrund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nichträtseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO). Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Den strittigen Aufhebungsbescheid begründete das Finanzamt wörtlich wie folgt:

"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.“

Zum selben Zeitpunkt erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid betreffend das Jahr 2002, in dem es die bisher anerkannten Kosten betreffend die doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) nicht mehr als Werbungskosten berücksichtigte. Der neue Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2002 enthielt eine zusätzliche Begründung, die wörtlich wie folgt lautete:

“Betreffend die Nichtberücksichtigung der beantragten Familienheimfahrten wird auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung 2003 verwiesen.“

Die gegenständliche "Begründung" des Aufhebungsbescheides erfüllt das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal darin keinerlei sachliches Vorbringen seitens des Finanzamtes, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Aufhebung an sich normieren, enthalten war. Aus der vorliegenden Begründung kann sohin nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigten. Die Wiedergabe des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründeten konkreten Sachverhaltes stellt keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzung des § 299 BAO dar. Im Übrigen fehlt im konkreten Fall auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensausübung (der Vollständigkeit halber ist dazu zu sagen, dass ein Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensentscheidung allein nicht als wesentlich gilt und für sich allein nicht zur Bescheidaufhebung geführt hätte; vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2944).

Als Begründung für eine Aufhebung ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist, wenn aus diesem 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 Sachbescheid für das Jahr 2002 bzw. in der Berufungsvorentscheidung 2003 gemachten Ausführungen lag gegenständlich aber nicht vor. Damit ist der ergangene Aufhebungsbescheid mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet und erübrigts es sich daher, auf die weiteren Vorbringen des Berufungswerbers in seiner Berufung vom 15. August 2005 einzugehen.

Auf Grund dieser Überlegungen hatte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Aufhebungsbescheides zu erfolgen. Dadurch tritt das Einkommensteuerverfahren des Jahres 2002 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Aufhebung befunden hat. Der Aufhebungsbescheid und der mit ihm verbundene Sachbescheid für das

Jahr 2002 scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 62 zu § 299 BAO); der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 12. April 2005 lebt damit wieder auf.

Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 12. Juli 2005 gehört - wie bereits oben erwähnt - ex lege nicht mehr dem Rechtsbestand an. Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Berufung unzulässig. Die streitgegenständliche Berufung vom 15. August 2005 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 12. Juli 2005 war folglich zurückzuweisen (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 12 zu § 273 BAO).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Dezember 2006