



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 26. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 17. Februar 2009 gemäß § 299 BAO vom 2. Juni 2009 und gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 2. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 17. Februar 2009 gemäß § 299 BAO vom 2. Juni 2009 wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 2. Juni 2009 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wurde mit dem Bescheid datiert vom 3. Februar 2009 antragsgemäß zur Einkommensteuer 2007 veranlagt.

Am 29. Januar 2009 wurde der an die Ehegattin des Berufungswerbers gerichtete Einkommensteuerbescheid 2007 verfasst. Darin wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte der Ehegattin des Berufungswerbers mit € 6.026,39 festgestellt. Gegen diesen Bescheid hat die Ehegattin des Berufungswerbers kein Rechtsmittel ergriffen und ist dieser daher rechtskräftig.

Am 2. September 2009 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 des Berufungswerbers vom 17. Februar 2009 gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) mit folgender Begründung auf:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAD 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.“

Ein Verweis auf den am gleichen Tag erlassenen neuen Sachbescheid für die Einkommensteuer 2007 fehlte.

Im gemäß [§ 299 Abs. 2 BAO](#) neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 datiert vom 2. Juni 2009 blieb der vom Berufungswerber begehrte Alleinverdienerabsetzbetrag nach [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) unberücksichtigt. Dies begründete das Finanzamt damit, dass die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin des Berufungswerbers den maßgeblichen Grenzbetrag von € 6.000,00 überschritten hätten. Die sich daraus ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides eine nicht bloß geringfügige Auswirkung gehabt habe, sei die Aufhebung „des im Spruch bezeichneten Bescheides“ von Amts wegen zu verfügen gewesen.

Ausdrücklich sowohl gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 17. Februar 2009 gemäß [§ 299 BAO](#) vom 2. Juni 2009 als auch gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 2. Juni 2009 richtet sich die Berufung datiert vom 24. Juni 2009, eingelangt am 26. Juni 2009. Darin stellt der Berufungswerber den Antrag seine Arbeitnehmerveranlagung unter Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages noch einmal durchzuführen. Seine Ehegattin habe im Jahr 2007 eine berufsbedingte Weiterbildung in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit für psychisch kranke Menschen absolviert. Ihr Arbeitgeber habe diese Weiterbildung unterstützt und befürwortet. Seine Ehegattin sei überzeugt gewesen, aufgrund des geringen Verdienstes im Jahr 2007 nicht über die Einkommensgrenze zu kommen und habe deshalb keine Fortbildungen (als Werbungskosten) angeführt. Diese Aufwendung hätten € 400,00 an Kurskosten und € 152,00 Fahrtkosten ausgemacht, welche als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Beigelegt war eine Teilnahmebestätigung für die Ehegattin des Berufungswerbers über 40 Stunden an der B-Jahresgruppe (wörtliches Zitat: „B- Körperarbeit basiert auf der Grundlage des Psychiaters Wilhelm Reich. Im Vordergrund steht die Atmung als Grundlage des Lebens und als wichtige Kraftquelle für jeden Menschen. Ziel: Lösen von Blockaden, Schulung der Selbstwahrnehmung und Zentrierung. Körperarbeit kann helfen, eine klare, präsente und ressourcenorientierte Haltung gegenüber sich und anderen einzunehmen. Damit bietet es einen wichtigen Beitrag zur Burn-out Prophylaxe, besonders für Menschen, die in helfenden Berufen tätig sind.“).

Mit der Berufungsvorentscheidung datiert vom 7. August 2009 wurden die Berufung gegen die Bescheide vom 2. Juni 2009 mit der Begründung abgewiesen, dass Die Teilnahme an der B-Jahresgruppe und die daraus erwachsenen Kosten, keine Werbungskosten seien, da es sich um keine berufsspezifische Weiterbildung gehandelt habe. Diese Art von Körperarbeit diene vielmehr der persönlichen Weiterentwicklung und Therapie. Da die Aufwendungen nicht anerkannt würden, werde in Folge die Zuverdienstgrenze für den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht unterschritten. Der Alleinverdienerabsetzbetrag stehe somit nicht zu.

Dagegen wandte sich der Berufungswerber im wieder ausdrücklich sowohl auf den Bescheid über die über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß [§ 299 BAO](#) vom 2. Juni 2009 als auch gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 2. Juni 2009 bezogenen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom datiert vom 3. September 2009, eingelangt am 4. September 2009. In der Begründung führte der Berufungswerber zunächst nahezu wortgleich aus wie in der Berufung vom 26. Juni 2009 aus und ergänzte, dass er und seine Ehefrau die Ablehnung nicht als gerechtfertigt empfinden würden. Die Reflexion der eigenen Persönlichkeit in Kombination mit den beruflichen Anforderungen würde die Kompetenz in der psychosozialen Arbeit erweitern. Zudem sei es eine wichtige Burnout Prophylaxe. Immer wieder seien langjährige Mitarbeiter von dieser Gefahr betroffen. Aus diesem Grunde sei auch eine eigene Anlaufstelle vom Arbeitgeber gegründet worden. Außerdem habe die Ehefrau des Berufungswerbers auch einen Kurs für Neurolinguistisches Programmieren (NLP) in Gesundheitsberufen besucht. Der Inhalt dieses Seminars sei das Vermitteln eines Handwerkzeugs für zielorientiertes, effizientes Beraten gewesen. Dafür habe die Ehefrau des Berufungswerbers € 250,00 an Kurskosten aufgewendet. Diäten und Kilometergelder hätten € 171,46 betragen.

Am 10. September 2009 legte der Berufungswerber noch eine Darstellung von Dr. ⁱⁿ A (Coaching-Körpertherapie-Burnout Beratung) vor, in welcher diese die Ansicht vertritt, dass die Teilnahme an der Jahresgruppe B eine Weiterbildung für im psychosozialen Bereich tätige Arbeitnehmer sein kann.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Bescheid datiert vom 2. Juni 2009 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 3. Februar 2009 gemäß § 299 BAO

Als erstes ist zu klären, ob der genannte angefochtene Aufhebungsbescheid Voraussetzungen für seine Rechtmäßigkeit erfüllt

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) in der Fassung Abgaben-Änderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003), BGBl I 2003/124, 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. Nach [§ 299 Abs. 2 BAO](#) ist mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Eine Aufhebung im Sinne des [§ 299 Abs. 1 BAO](#) setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁴, Rz 13 zu § 299 und die dort zitierten Fundstellen), was die Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraussetzt. Der Inhalt eines Bescheides in diesem Sinne, ist dann rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, also dem Gesetz nicht entspricht (Ritz, aaO. Rz 10 zu § 299). Die Ursache für die Rechtswidrigkeit ist für die Anwendbarkeit des [§ 299 Abs. 1 BAO](#) nicht ausschlaggebend.

Der Spruch eines Bescheides ist somit nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde zurückzuführen ist (Ritz, aaO. Rz. 9ff zu § 299).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde und ist dafür notwendige Abwägung der ermessensrelevanten Umstände nach Maßgabe des [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Dabei ist nach [§ 20 BAO](#) die Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

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 müssen nämlich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein. Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102; Ritz, aaO. Rz 40 zu § 299 und die dort zitierten Fundstellen).

Das Vorliegen von Aufhebungsgründen und deren Darstellung im tatsächlichen und rechtlichen Bereich, sowie die Darstellung der Ermessensübung sind daher notwendiger Bestandteil eines Aufhebungsbescheides im Sinne des [§ 299 Abs. 1 BAO](#).

Im konkreten Fall hat das Finanzamt, wie bereits oben dargestellt, sich darauf beschränkt den Spruch: "Der Bescheid vom 17. Februar 2009 wird gemäß § 299 aufgehoben." mit den

Worten: "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.", was beinahe wörtlich den Wortlaut des Gesetzestextes wiedergibt. Auf jegliche weitere Begründung oder einen Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides hat das Finanzamt verzichtet.

Insbesonders bleibt völlig dunkel, worin die Rechtswidrigkeit oder die Rechtswidrigkeiten des aufgehobenen Bescheides liegen sollen, was die Abgabenbehörde dazu bewogen hat, der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, beziehungsweise ob sie auf die Auswirkungen der Bescheidaufhebung Bedacht genommen hat.

Mit anderen Worten kann man aus diesem Bescheid nicht ersehen, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente das Finanzamt zur Bescheidaufhebung nach [§ 299 Abs. 1 BAO](#) berechtigen würden.

Das bloße Zitieren eines Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes ist keine ausreichende Begründung für das Vorliegen der Voraussetzung des [§ 299 Abs. 1 BAO](#) und kann daher nicht in Hinblick darauf überprüft werden, ob überhaupt ein Aufhebungstatbestand vorliegt, welcher gleichsam auch Teil des Prozessgegenstandes eines Aufhebungsbescheides ist und diesen in Hinblick auf des Gebot des "ne bis in idem" definiert.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf weder eine Bescheidaufhebung nach [§ 299 Abs. 1 BAO](#) nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat, noch einen Verfahrenstitel durch einen anderen, wie etwa § 293b BAO, ersetzen, da dies ihre durch [§ 289 Abs. 2 BAO](#) eingeräumte Entscheidungskompetenz überschreiten würde.

Im Berufungsverfahren dürfen nämlich nur jene Aufhebungsgründe untersucht werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes aufgezählt wurden. Fehlende oder unzureichende Aufhebungsgründe können wie bei der Beurteilung von Wiederaufnahmsbescheiden im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht ergänzt werden. Der Berufung gegen den Bescheid datiert vom 2. Juni 2009 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 17. Februar 2009 war diesen Überlegungen entsprechend stattzugeben und der gegenständliche Aufhebungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

B) Einkommensteuerbescheid 2007 vom 2. Juni 2009

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß [§ 299 Abs. 3 BAO](#) wiederum in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung ([§ 299 Abs. 1 BAO](#))

befunden hat. Dadurch fallen von diesem Aufhebungsbescheid abgeleitete Bescheide ex lege aus dem Rechtsbestand (Ritz, aaO. Rz 62 zu § 299) und gehört der genannte Einkommensteuerbescheid 2007 datiert vom 2. Juni 2009 nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Ist ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so ist die dagegen gerichtete Berufung unzulässig geworden gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen (herrschende Judikatur und Lehre vergleiche etwa Ritz, aaO. Rz 12 zu § 273).

Linz, am 20. Dezember 2011