



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr., vertreten durch City Treuhand WP- SteuerberatungsGmbH, 1014 Wien, Graben 20, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wr. Neustadt, betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 10. August 2005 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005, Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 7. Juli 2005 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2002 vom 28. November 2003 entschieden:

1. Die Berufung vom 25. August 2005 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 10. August 2005 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Die Berufung vom 25. August 2005 gegen den Bescheid vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 ist als unzulässig zurückzuweisen.

3. Die Berufung vom 25. August 2005 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 7. Juli 2005 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

4. Die Berufung vom 18. Dezember 2003 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) vom 28. November 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 u.a. unter der Kennzahl 735 "Andere außergewöhnliche Belastungen" in Höhe von € 50.000,00 bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen. In der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 wurde dazu ergänzend ausgeführt, dass es sich dabei um Unterstützungszahlungen an den Ehegatten der Bw gehandelt habe, um dessen wirtschaftlichen Untergang abzuwenden.

Mit Vorhaltsschreiben vom 15. September 2003 wurde die Bw gebeten die Notwendigkeit der Unterstützung ihres Ehegatten näher zu erläutern und einen Nachweis über die geleisteten € 50.000,00 zu erbringen und anzugeben woher diese € 50.000,00 stammen würden.

Mit Schreiben vom 26. September 2003 nahm die Bw dazu wie folgt Stellung und legte einen Kontoauszug der A. sowie den Leasingvertrag vom 4. Juli 2001 abgeschlossen zwischen der B., Adr.1 als Leasinggeber und der Leasingnehmer:

1. "D." E.,
2. C., geb. 1. und
3. Bw, geb. 2. vor.

Weiters wurde betreffend der Notwendigkeit der Zahlung ausgeführt, dass im Jahr 2001 von Herrn C. die D., ein Bedarfsflugunternehmen, das Personentransporte auf individuelle Bestellung betreibe, gegründet worden sei. Herr C. sei alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer dieser GmbH. In weiterer Folge sei von der D. GmbH ein Flugzeug der Marke Cessna Grand Caravan 208 B geleast worden. Als Leasingnehmer hätten außer der D. GmbH auch Herr C. und die Bw den Leasingvertrag mitunterzeichnet. Das Zustandekommen des Leasingvertrages wäre aufgrund der beschränkten Haftung der GmbH ohne die Mitunterzeichnung der persönlich haftenden natürlichen Personen nicht zustandegekommen. Da der Bw selbst aus der Unterzeichnung des Leasingvertrages keine Vorteile erwachsen seien und sie im Unternehmen des Ehegatten weder tätig noch gewinnbeteiligt sei, komme die Unterzeichnung des Leasingvertrages durch die Bw zivilrechtlich am ehesten dem Eingehen einer Bürgschaft oder einem Schuldbeitritt gleich. Zweck wäre gewesen den Haftungsfonds der Leasinggesellschaft für den Fall des Ausfalls eines oder mehrerer Leasingnehmer zu erweitern.

Im Laufe des Jahres 2002 sei jedoch ersichtlich geworden, dass die D. GmbH, die in sie gesetzten wirtschaftlichen Erwartungen nicht erfüllen könne und die laufenden Zahlungen darunter auch Zahlungen an den Leasinggeber nicht mehr im notwendigen Ausmaß aus dem

laufenden Betrieb zu leisten seien. Da der Gatte der Bw zu diesem Zeitpunkt bereits Verbindlichkeiten, die seine finanzielle Leistungsfähigkeit weit übersteigen würden, eingegangen sei, habe die Bw es als ihre eheliche, sittliche, moralische und gesetzliche Pflicht angesehen, ihrem Ehegatten zur Abwendung der Zahlungsunfähigkeit, auch für die Bw schmerzliche Zahlungen von insgesamt € 50.000,00 zu leisten.

Durch diese Zahlungen an den Gatten habe dieser wieder den finanziellen Spielraum gewonnen, um der D. GmbH das Fortbestehen zu sichern. Im Falle des Nichtleistens der Unterstützungszahlungen hätte die D. GmbH die laufenden Leasingraten nicht mehr bezahlen können, das Flugzeug wäre an den Leasinggeber zurückzustellen gewesen und die GmbH wäre folglich nicht mehr in der Lage gewesen, den Flugbetrieb aufrecht zu erhalten.

Unter Wegfall des notwendigen Betriebsgegenstandes wäre in weiterer Folge der Konkurs des Unternehmens und des für einen großen Teil der Verbindlichkeiten der GmbH persönlich haftenden Gesellschafters, Herrn C., unvermeidlich gewesen. Durch diesen Anschlusskonkurs wäre nicht nur die wirtschaftliche Existenz von Herrn C. insgesamt verloren gegangen, er hätte auch seine berufliche Existenz insgesamt verloren, da Herrn C. auch der Weg zurück in seine vorherige Tätigkeit versperrt gewesen wäre.

Dazu sei noch zu erläutern, dass Herr C. bis zur Gründung der D. GmbH als Vertreter beschäftigt gewesen sei. Da in dieser Branche Vertrauenswürdigkeit einen sehr hohen Stellenwert besitzen würde und Herr C. nach seinem Konkurs über Jahre hindurch der ständigen Gehaltsexekution unterlegen gewesen wäre, sei es kaum vorstellbar, dass unter diesen Voraussetzungen eine neuerliche Anstellung zu finden gewesen wäre. Die wirtschaftliche Existenz wäre verloren gegangen und Herr C. wäre wohl oder übel in Hinkunft auf Sozialhilfe, somit also auf Steuergelder angewiesen gewesen.

Zusammenfassend sei zu sagen, dass es sich bei den Zahlungen an Herrn C. weder um eine Leistung aufgrund einer Bürgschaft, noch um eine Zahlung zur alleinigen Abwendung der Konkursgefahr des Gatten gehandelt habe. Die Unterstützungszahlungen seien gewährt worden, weil die Bw sich der Zahlungen an ihren Gatten als billig und gerecht denkender Mensch nicht entziehen habe können. Sie habe es getan, weil sie geglaubt habe, dass durch die Zahlungen eine existenzbedrohende Notlage ihres Gatten, dessen wirtschaftliche Existenz überhaupt verloren zu gehen drohe, mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können. Außer der sittlichen und moralischen Pflicht zur Unterstützung des Ehegatten habe zum Leistungszeitpunkt auch eine faktische zivilrechtliche Pflicht zur Zahlung bestanden. Wie bereits geschildert, hätte der Konkurs des Ehegatten und dessen GmbH eine vorzeitige Auflösung des Leasingvertrages zur Folge gehabt. Gemäß Pkt. 9.4. des Vertrages sei für den Fall der vorzeitigen Auflösung durch den Leasingnehmer vorgesehen gewesen, dass die

Leasingnehmer dem Leasinggeber die Leasingentgelte bis zum letzten Tag der Kündigungsverzichtsdauer (82 Monate ab 1.9.2001), den vereinbarten Restwert und sämtliche Schäden und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Auflösung zu ersetzen habe. Dass die vorzeitige Auflösung daher auch den finanziellen Ruin der Bw zur Folge gehabt hätte, müsse wohl nicht näher erläutert werden.

Betreffend Herkunft der € 50.000,00 sei ausgeführt worden, dass aufgrund der guten Einkommenssituation der Bw es ihr möglich gewesen sei die Zahlungen aus ihrem laufenden Einkommen zu bestreiten. Dies habe natürlich auch zur Folge gehabt, dass der Aufwand für die Lebensführung zu einem Großteil durch die Überziehung des Bankkontos finanziert worden sei (beiliegend 2 Kontoauszüge zum Nachweis der Folgen der Zahlungen auf die finanzielle Situation der Bw). Eine Bestätigung des Herrn C. für den Erhalt der € 50.000,00 könne jederzeit nachgereicht werden.

Aus den beigelegten Kontoauszügen ist Nachstehendes ersichtlich (Zahlen in Euro):

Datum	Auszug	alter Saldo	Summe Belastungen	Summe Gutschriften	Neuer Saldo
08.08.2002	004/04	34.303,20-	1.554,91-	1.491,94	34.366,17-
22.11.2002	037/04	26.469,64-	5.372,13-	0,00	31.841,77-

Mit Bescheid vom 28. November 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmer-veranlagung) wurde die außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass grundsätzlich keine sittliche Verpflichtung für Aufwendungen, die die Einkommensverhältnisse übersteigen würden, bestehen würde. Das Eingehen des Leasingvertrages sei freiwillig erfolgt, daher sei die Zwangsläufigkeit der sich daraus ergebenden Unterstützungszahlungen nicht gegeben gewesen. Tatsächliche Gründe seien insbesondere dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige von einem außerhalb seines unmittelbaren Willensbereiches sich zutragenden Ereignisses zu einer Leistung gezwungen sei.

Mit Eingabe vom 18. Dezember 2003 erhob die steuerliche Vertretung der Bw Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die besagte Unterstützungszahlung als Verpflichtung ähnlich einer Bürgschaft zu beurteilen sei, um eine für den Gatten der Bw existenzbedrohende Konkursgefahr abzuwenden. Die steuerliche Absetzbarkeit von Bürgschaftszahlungen zu Gunsten naher Angehöriger sei vom VwGH bereits mehrfach anerkannt worden, wenn für das Eingehen dieser Verpflichtung Zwangsläufigkeit gegeben sei, um eine existenzbedrohende Notlage abzuwenden (vgl. VwGH vom 26.03. 2003, ZI 98/13/0072).

Im Falle der Bw würde Zwangsläufigkeit vorliegen, da diese sich dem Eingehen der Bürgschaft aus sittlichen Gründen nicht entziehen hätte können. Sie habe sich zu dieser

Unterstützungszahlung gezwungen gesehen, im Glauben dadurch die Konkursgefahr von ihrem Gatten abwenden zu können, die nicht nur eine existenzbedrohende Notlage für ihren Gatten bedeuten würde, sondern auch für die Bw selbst den finanziellen Ruin zur Folge hätte haben können.

Durch den Konkurs des Unternehmens von Herrn C., für dessen Verbindlichkeiten er zum Großteil persönlich haften würde und den unvermeidlichen Anschlusskonkurs hätte er seine berufliche Existenz verloren und es wäre ihm durch die gegebenen Umstände auch der Weg zurück in seine ursprüngliche Tätigkeit als Vertreter nicht mehr möglich gewesen. Da in dieser Branche Vertrauenswürdigkeit einen sehr hohen Stellenwert habe und Herr C. nach seinem Konkurs über Jahre hinweg Gehaltsexekutionen unterlegen wäre, wäre die Möglichkeit einer neuerlichen Anstellung zu finden äußerst gering gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Frage der außergewöhnlichen Belastung wiederholt ausgesprochen habe, dass nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen grundsätzlich niemand verpflichtet sei, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko abzunehmen, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehören würde. In gleicher Weise bestehe keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln zur Abwendung einer solchen Gefahr.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 23. Februar 2004) wurde um Verlängerung der Rechtsmittelfrist um zwei Wochen (bis zum 5. März 2004) ersucht, da die Unterlagen noch nicht vollständig seien.

Mit Eingabe vom 3. März 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 4. März 2004) wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Begründend wurde ausgeführt, dass in der Berufungsvorentscheidung die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung mit dem Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verweigert worden sei.

In der Zwischenzeit seien der steuerlichen Vertretung der Bw allerdings neue Tatsachen bekannt geworden, die die Situation in einem neuen Licht erscheinen lassen würde. Die bisherige Judikatur des VwGH sei aufgrund dieser neuen Tatsachen auf den konkreten Fall der Bw nicht anwendbar.

Zusätzlich zu den in der Berufung (vom 18. Dezember 2003) enthaltenen Ausführungen werde hiemit bekanntgegeben, dass die Bw mit ihrer Zahlung nicht nur den Konkurs ihres Ehegatten abwenden hätte wollen, sondern auch ihre eigene finanzielle Existenz absichern wollte.

Im Juli 2001 sei von der D. GmbH ein Flugzeug der Marke X. von der B. geleast worden. Der Leasinggeber sei allerdings zum Vertragsabschluss nur unter der Bedingung bereit gewesen, dass Herr C. und dessen Ehegattin gemeinsam mit der D. GmbH als Leasingnehmer zur Einhaltung der sich aus dem Vertrag ergebenden Obliegenheiten verpflichten würde.

Dies führe dazu, dass die Bw im Falle der Insolvenz der D. GmbH oder ihres Ehemannes allein für die Kosten des Leasingvertrages für das – für die Bw vollkommen nutzlose und unverwendbare – Flugzeug aufzukommen hätte.

Obwohl die Bw über ein an sich ansehnliches Einkommen verfüge, könne sie die finanziellen Belastungen, die sich aus der alleinigen Tragung der Verpflichtungen aus dem Leasingvertrag ergeben würden, keinesfalls übernehmen. Allein die reinen Leasingentgelte, die monatlich an den Leasinggeber zu bezahlen seien, würden laut Leasingvertrag ca. € 16.000,00 betragen. Daneben seien noch Prämien für im Leasingvertrag vorgeschriebene Versicherungen zu bezahlen, die auf Basis der Werte des Jahres 2002 rund € 4.000,00 pro Monat ausmachen würden. Allein an Fixkosten der oben genannten Art würden rund € 20.000,00 pro Monat anfallen.

Es liege auf der Hand, dass dieser Betrag in keinem Verhältnis zum Einkommen der Bw stehen würde.

Erschwerend komme noch hinzu, dass dem Leasinggeber im Insolvenzfall des Leasingnehmers die Möglichkeit offen stehen würde, den Leasingvertrag sofort zu beenden und das Flugzeug einzuziehen. Diese sofortige Beendigung hätte die sofortige Fälligkeit der gesamten Leasingentgelte bis einschließlich Juni 2008 zur Folge. Weiters wären alle dem Leasinggeber erwachsenden Nebenkosten durch die Bw zu tragen.

Auf Basis einer groben Schätzung müsse man vor diesem Hintergrund zum Schluss kommen, dass die Bw diese Verpflichtungen buchstäblich "nie im Leben" erfüllen könne, selbst wenn sie ihr gesamtes zukünftiges Lebenseinkommen zur Tilgung der sich aus der Vertragsauflösung ergebenden Schulden kurzfristig zur Verfügung stellen könne.

Auf diese Problematik sei schon im Schreiben vom 24. September 2003 hingewiesen worden.

Es sei daher klar, dass die Bw gar keine andere Wahl gehabt habe, als ihrem Ehemann nach Kräften finanziell beizustehen. Dieser finanzielle Beistand sei der einzige Weg, wie sie die finanzielle Existenz – nicht nur ihres Gatten, sondern auch vor allem ihre eigene – retten könne.

Der Vollständigkeit halber sei noch anzumerken, dass die theoretische Möglichkeit, statt freiwillig zu zahlen auf eine sicher erscheinende Exekution zu warten, nur dazu führen würde, die Bw noch schneller in eine noch größere finanzielle Katastrophe zu stürzen.

Zusätzlich hätte die Insolvenz des Ehemannes der Bw zur Folge, dass das von ihr bewohnte Haus im gerichtlichen Exekutionsverfahren versteigert worden wäre. Die Bw würde dadurch kurzfristig auf der Straße stehen bzw zu einem Umzug in eine Mietwohnung gezwungen sein, was – abgesehen von den Umzugskosten – ebenfalls höhere laufende Kosten für die Miete verursachen würde.

Auf Grund der oa Ausführungen sei klar, dass die Bw eine außergewöhnliche Belastung ihres Einkommens erlitten habe, der sie sich aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen nicht entziehen hätte können. Daher sei eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 gegeben.

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag, den Betrag von € 50.000,00 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Mit Schreiben (Fax) vom 11. August 2004 teilte der steuerliche Vertreter der Bw dem Referenten des Finanzamtes Nachstehendes mit:

"Im Auftrag meiner oa Klientin und bezugnehmend auf das heute mit Ihnen geführte Telefongespräch erlaube ich mir, Ihr Ersuchen um Ergänzung vom 6. Juli 2004 betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002, eingelangt am 9. Juli 2004, in offener Frist wie folgt zu beantworten:

In den Jahren 1003 und 2004 hat die Bw keine Kosten getragen, die als außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 EStG absetzbar wären.

Es ist darüberhinaus nicht damit zu rechnen, dass in Zukunft weitere außergewöhnliche Belastungen aus der berufungsgegenständlichen Sachlage entstehen."

In der Folge erließ das Finanzamt einen u.a. als "Berufungsvorentscheidung" vom 16. August 2004 bezeichneten Bescheid mit welchem ausgesprochen wurde, dass aufgrund der Berufung vom 4. März 2004 der Bescheid vom 28. November 2003 geändert wurde, und mit dem die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der gegenständlichen außergewöhnlichen Belastung (abzüglich Selbstbehalt) mit -14.859,60 € festgesetzt wurde.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2005 wurde die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 299 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabebehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweisen würde.

Mit gleichem Datum erging ein neuer Sachbescheid in welchem wiederum ausgesprochen wurde, dass aufgrund der Berufung vom 4. März 2004 der Bescheid vom 28. November 2003 geändert wurde, und mit dem die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der gegenständlichen außergewöhnlichen Belastung (abzüglich Selbstbehalt) mit -14.859,60 € festgesetzt wurde.

Mit Eingabe vom 11. August 2005 stellte der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Berufung gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 sowie gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 bis zum 25. August 2005. Begründend wurde ausgeführt, dass die für die Berufungen notwendigen Informationen noch nicht vollständig seien.

Mit (händischem) Bescheid vom 10. August 2005 wurde der Bescheid vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 auf einem Buchungsfehler beruhen würde und daher aufzuheben sei. Tatsächlich sei mit Bescheid vom 7. Juli 2005 die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 aufgehoben worden, sodass der Vorlageantrag vom 4. März 2004 unerledigt sei. Dieser sei dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt worden.

Mit Eingaben jeweils datiert vom 25. August 2005 erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen nachstehende Bescheide Berufung:

1. gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO vom 10. August 2005 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002,
2. gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (auch als Berufungsvorentscheidung bezeichnet) für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 sowie
3. gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO vom 7. Juli 2005 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002.

ad 1.) Begründend wurde vorgebracht, dass der Bescheid aufgrund sowohl inhaltlicher als auch formeller Mängel rechtswidrig sei.

Inhaltlich rechtswidrig sei der Bescheid, weil die Voraussetzungen für die Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO nicht erfüllt seien. Diese würden vorsehen, dass sich der Spruch des aufgehobenen Bescheides als nicht richtig erweisen müsse.

Warum das Finanzamt nun plötzlich der Meinung sei, dass der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 nicht richtig sei, gehe weder aus dem Spruch noch aus der Begründung des nun angefochtenen Bescheides vom 10. August 2005 hervor.

Die in der Begründung angeführte Darstellung, dass die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 auf einem Buchungsfehler beruhen würde und daher aufzuheben sei, sei jedenfalls nicht nachvollziehbar. Es würde daher unklar bleiben, welche Buchung gemeint sei und welchen Einfluss diese Buchung nach Meinung des Finanzamtes auf den Spruch des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 7. Juli 2005 gehabt habe.

Buchungen auf dem Abgabenkonto seien normalerweise Resultat von Einkommensteuerbescheiden, niemals aber Anlass für einen Einkommensteuerbescheid, der dann auf einer möglicherweise fehlerhaften Buchung beruhen könnte.

Außerdem hätten keine Abweichungen der Verbuchung der Gebarung vom aufgehobenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 festgestellt werden können.

Das Vorliegen eines "Buchungsfehlers" sei daher ebenso nicht nachvollziehbar wie die angebliche kausale Beziehung zwischen dem angeblichen Buchungsfehler und dem angeblich darauf beruhenden Bescheid.

Ein relevanter und ausreichender Rechtsgrund für die Aufhebung bestehe aber offenbar nicht.

Die formelle Rechtswidrigkeit würde sich daraus ergeben, dass § 299 Abs 2 BAO vorsehen würde, dass mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden sei.

Ein solcher Bescheid sei bisher der steuerlichen Vertretung der Bw nicht zugestellt worden, weshalb die steuerliche Vertretung des Bw davon ausgehen müsse, dass ein den aufgehobenen Bescheid ersetzender Bescheid nicht ausgefertigt worden sei.

Nicht nur die mangelnde Zustellung würde diesen Schluss stützen, sondern auch der in der Begründung des angefochtenen Bescheides angeführte Satz: "*Tatsächlich sei mit Bescheid vom 7. Juli 2005 die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2005 aufgehoben, sodass der Vorlageantrag unerledigt ist.*"

Das Finanzamt habe offensichtlich ignoriert, dass dieser Zustand nur eine logische Sekunde lang aufrecht sein könne; nämlich zwischen dem ersten Schritt der Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO und dem zweiten Schritt der Ausfertigung des gemäß § 299 Abs 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid zu verbindenden Bescheides, der den aufgehobenen Bescheid ersetze.

Da also der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid fehlen würde, würde formelle Rechtswidrigkeit vorliegen.

Ergänzend sei noch auf die in den Berufungen gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 und gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuerbescheid 2002 vom 7. Juli 2005 und die jeweils in den Begründungen der genannten Berufungen angeführten Argumente zu verweisen.

Aus den genannten Gründen sei der Bescheid aufzuheben.

ad.2.) Begründend wurde ausgeführt, dass der angefochtene Bescheid mit dem Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben worden sei und es werde beantragt den Aufhebungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Nach positiver Erledigung der angeführten Berufung würde daher der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 wieder in den Rechtsbestand zurückkehren, daher werde auch gegen diesen Bescheid Berufung erhoben.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 sei in Verbindung mit dem Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002, ebenfalls vom 7. Juli 2005 ausgefertigt worden.

Gegen diesen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 sei Berufung erhoben und die ersatzlose Aufhebung beantragt worden. Nach positiver Erledigung der Berufung kehre daher der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wieder in den Rechtsbestand zurück.

Da dieser Bescheid dann wieder materiell und formell rechtskräftig sein würde, fehle die Rechtsgrundlage für die Ausfertigung des nun angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005.

Ergänzend sei noch auf die in den Berufungen gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 und gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuerbescheid 2002, ausgefertigt am 10. August 2005 und die jeweils in den Begründungen der genannten Berufungen angeführten Argumente zu verweisen.

Aus den genannten Gründen sei der angefochtene Bescheid aufzuheben.

ad 3) Der angefochtene Bescheid sei sowohl aufgrund inhaltlicher als auch auf Grund formeller Mängel rechtswidrig.

Inhaltlich rechtswidrig sei der Bescheid, weil die Voraussetzungen für die Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO nicht erfüllt seien. Diese würden vorsehen, dass sich der Spruch des aufgehobenen Bescheides als nicht richtig erweisen müsse. Da der aufgehobene Bescheid aber richtig sei, sei dessen Aufhebung rechtswidrig.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 16. August 2004 sei als 2. Berufungsvorentscheidung ausgefertigt worden, nachdem ein langwieriges, sowohl auf der Seite des Finanzamtes als auch auf der Seite der Bw intensiv und genau geführtes Ermittlungsverfahren abgeschlossen worden sei.

Während einige Teile der Steuererklärung rascher vom Finanzamt anerkannt worden seien, hätten andere Teile der Steuererklärung einer genaueren Klärung bedurft. Daher sei das Ermittlungsverfahren mit schriftlichen Vorhalten, einer 1. Berufungsvorentscheidung, mehreren schriftlichen Eingaben von der Seite der Bw und telefonischen Gespräche mit dem Bearbeiter der 2. Berufungsvorentscheidung zur Klärung einzelner Detailfragen sehr aufwendig gewesen. Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens sei genau so vorgegangen worden, dass unter anderem auch die Judikatur des VwGH zu einzelnen Fragen detailliert und umfassend in die Entscheidungsfindung miteinbezogen worden sei. Nach Klärung aller offener Punkte sei der Abschluss dieses Ermittlungsverfahrens mit dem Einkommensteuerbescheid vom 16. August 2005 erfolgt.

Warum das Finanzamt nun plötzlich der Meinung sei, dass der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 16. August 2005 nicht richtig sei, gehe weder aus dem Spruch noch aus der Begründung des nun angefochtenen Bescheides vom 10. August 2005 hervor.

Der angefochtene Bescheid sei derart lapidar ausgefertigt worden, dass nicht einmal erkennbar sei, in welchem Punkt der aufgehobene Bescheid angeblich nicht richtig sein solle. Das in der Begründung leicht umformulierte Zitat des Gesetzestextes des § 299 Abs 1 BAO würde nicht zur Aufklärung des unklaren Standpunktes des Finanzamtes beitragen.

Es würde sich dabei nicht nur um einen Begründungsmangel, der im Übrigen zweifelsohne zusätzlich vorliegen würde. Der angefochtene Bescheid sei derart mangelhaft, dass für die Bw nicht einmal näherungsweise erkennbar sei, welchen (offenbar geänderten) Standpunkt das Finanzamt einnehme. Damit habe das Finanzamt der Bw die Möglichkeit genommen, sich im Rechtsmittelverfahren auf der inhaltlichen Ebene konkret mit dem offenbar nach Meinung des Finanzamtes bestehenden Problem auseinander zu setzen. Die Mängelhaftigkeit sei derart ausgeprägt, dass man von der Verletzung der grundlegenden Rechte der Bw sprechen müsse.

Da in der Steuererklärung und im oben erwähnten Ermittlungsverfahren alle Einzelheiten der Sachverhalte offengelegt worden seien, die von der Seite des Finanzamtes einer Klärung bedurft hätten, und sich seitdem weder eine Änderung der Sachverhalte noch der relevanten Rechtslage ergeben habe, könne nicht einmal erraten werden, welcher Teil des Spruches des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 16. August 2005 nicht richtig sein könnte.

Aus diesen formellen Gründen liege keine rechtskonforme Aufhebung vor.

Weiters dürfe er seine Verwunderung darüber ausdrücken, dass offenbar vor Aufhebung (immerhin) einer 2. Berufungsvorentscheidung keinerlei Kontakt mit dem für deren Ausfertigung zuständigen Bearbeiter aufgenommen worden sei.

Als der steuerliche Vertreter nach Erhalt des angefochtenen Bescheides den Bearbeiter am 19. Juli 2005 telefonisch kontaktiert habe um nach dem Grund für die Aufhebung zu fragen, habe ihm dieser keine Auskunft darüber geben können und habe gesagt, dass er mit der Aufhebung des Bescheides nicht befasst gewesen sei. Die mit der Ausfertigung der Aufhebung befassten Personen seien dagegen alle urlaubsbedingt abwesend gewesen.

Warum also trotz des außerordentlich intensiven Ermittlungsverfahrens, das der Ausfertigung des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 16. August 2004 vorangegangen sei, quasi "im Handstreich" eine Aufhebung erfolgt sei, sei unverständlich und deute auf eine fragwürdig nachlässige Verfahrensweise hin.

Dieser Eindruck werde dadurch verstärkt, dass mit dem den aufgehobenen Bescheid ersetzen Einkommensteuerbescheid vom 7. Juli 2005 die Einkommensteuer in exakt der gleichen Höhe wie im aufgehobenen Bescheid festgesetzt worden sei und auch keine andere Abweichung im Spruch erkennbar sei.

Da eine Aufhebung gemäß § 299 BAO eine Ermessensentscheidung sei, die nur ausnahmsweise erfolgen dürfe, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt seien und zusätzlich eine wesentliche Auswirkung einer inhaltlichen Unrichtigkeit des aufgehobenen Bescheides vorliegen würde, sei es umso verwunderlicher, dass das Ermessen bei einer Auswirkung von € 0,00 so ausgeübt worden sei, dass eine Aufhebung als rechtskonform angesehen werden könne.

Dies könnte nur als besonders krasser Ermessensmissbrauch bezeichnet werden.

Die Begründung des den aufgehobene Einkommensteuerbescheid vom 16. August 2004 ersetzen Einkommensteuerbescheides vom 7. Juli 2005 würde im übrigen ebenso wie der angefochtenen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides keine Silbe einer inhaltlichen Erklärung enthalten. Die Begründung würde paradoxalement lauten: "*Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.*"

Dass im Spruch dieses Bescheides kein Hinweis auf eine Aufhebung eines Bescheides oder auf den mit dem angefochtenen Beschied aufgehobenen Bescheides zu finden sei, sei der Ordnung halber anzumerken.

Ergänzend sei noch auf die in den Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 7. Juli 2005 und gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuerbescheid 2002, ausgefertigt am 10. August 2005 und die jeweils in den Begründungen der genannten Berufungen angeführten Argumente zu verweisen.

Aus den genannten Gründen sei der Bescheid aufzuheben.

Abschließend dürfe der steuerliche Vertreter der Bw darauf hinweisen, dass die Vorkommnisse der letzten Monate im Zusammenhang mit diesem Verfahren für ihn unverständlich seien. Gerüchteweise sei ihm von verschiedenen Seiten eine Verwicklung der für die Außenprüfung beim Ehegatten der Bw zuständigen Beamten in diese Vorgänge berichtet worden.

Er hoffe doch nicht, dass die drei seit Juli 2005 zur Einkommensteuer 2002 ausgefertigten Bescheide tatsächlich irgendetwas mit den persönlichen Differenzen des Gatten der Bw mit der für ihn zuständigen Betriebsprüferin zu tun habe. Im Vertrauen auf die rechtsstaatliche Ausübung der Verwaltung ersuche der steuerliche Vertreter der Bw daher, den rechtswidrigen Bescheid aufzuheben.

Die ob Berufungen wurden dem UFS – als Abgabenbehörde II. Instanz – zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 12. September 2005 (eingelangt beim UFS am 15. September 2005) wurde nachstehendes Schreiben direkt beim UFS eingebracht. Begründend wurde ausgeführt:

- Betreffend Vorlage vom 8. Juli 2005:

Am 7. Juli 2005 sei mit Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 der bis dahin geltende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 16. August 2004 aufgehoben worden. Gleichzeitig sei ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 ausgefertigt worden, der den aufgehobenen Bescheid ersetzt habe.

Einen Tag später sei die Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 16. Jänner 2004, die am 3. März 2004 eingebracht worden sei, durch das Finanzamt an den UFS erfolgt.

Wie aus der Chronologie ersichtlich sei, habe der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 16. Jänner 2004 zum Zeitpunkt der Vorlage nicht dem Rechtsbestand angehört. Am 8. Juli 2005 sei der am Vortag ausgefertigte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 formell rechtskräftig gewesen, gegen den am 8. Juli 2005 keine Berufung anhängig gewesen sei.

Die dem UFS vorgelegte Berufung sei dagegen mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 16. August 2004 (2. Berufungsvorentscheidung) erledigt worden. Gleichzeitig mit der Aufhebung dieser 2. Berufungsvorentscheidung sei am 7. Juli 2005 ein den Bescheid vom 16. August 2004 ersetzender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 ausgefertigt worden, der konsequenterweise ebenfalls eine 2. Berufungsvorentscheidung darstellen würde.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 16. Jänner 2005, die das Finanzamt dem UFS vorgelegt habe, sei zum Zeitpunkt der Vorlage also jedenfalls schon erledigt gewesen.

Da der UFS für eine Entscheidung über eine erledigte Berufung nicht zuständig sei, und zum Zeitpunkt der Vorlage gegen den Einkommensteuerbescheid vom 7. Juli 2005 keine entsprechende Berufung anhängig gewesen sei, sei die Vorlage vom 8. Juli 2005 nach Meinung des steuerlichen Vertreters der Bw zurückzuweisen.

Ergänzend sei auf die unten stehenden Ausführungen hinzuweisen, denen zufolge einer Entscheidung des UFS über die am 8. Juli 2005 vorgelegte Sache aus einem zweiten Grund rückwirkend die Grundlage entzogen sei.

- Betreffend Vorlage vom 5. September 2005:

Da die oben genannten Bescheide vom 7. Juli 2005 sowie der am 10. August 2005 ausgefertigte Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 nach Ansicht des steuerlichen Vertreters rechtswidrig sei, seien am 25. August 2005 gegen alle drei Bescheide Berufungen eingebbracht worden, in denen die ersatzlose Aufhebung der drei Bescheide beantragt worden sei.

Die Berufungen seien eingebbracht worden, um den komplizierten Verfahrensstatus, den das Finanzamt geschaffen habe, ordnungsgemäß rückwärts aufrollen zu können, und um die Rechtskraft des letzten Bescheides, das ist der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 16. August 2005 wieder herzustellen.

Auf die Begründung in den Berufungen werde ausdrücklich verwiesen, ergänzend wurde angemerkt:

Die im Juli und August 2005 vom Finanzamt ausgefertigten Bescheide seien allesamt rechtswidrig, ebenfalls die Vorlage der Angelegenheiten an den UFS, der sich offenbar jetzt mit dem künstlich geschaffenen, komplizierten Verfahrensstand auseinandersetzen solle.

Der in der Stellungnahme des Finanzamtes auf Seite 2 des Formulars Verf 46 im Feld "Streitpunkte" erwähnte "interne" händische Bescheid vom 9. August 2005 sei tatsächlich nicht zugestellt worden und es würde ihm daher jegliche rechtliche Relevanz fehlen.

Dass das Finanzamt im Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005 schreibe, den Einkommensteuerbescheid vom 7. Juli 2005 aufzuheben, nun aber in der Stellungnahme dem UFS mitteile, dass mit dem Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005 der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 16. August 2004 aufgehoben worden sei, sei seines Erachtens ein drückendes Indiz für eine aktenwidrige Erledigung durch den Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005.

Wie ein Steuerpflichtiger allerdings seine Rechte wahren solle, wenn das Finanzamt Erledigungen, denen es Bescheidcharakter beimisse, einfach nicht zustelle und andere Bescheide aktenwidrig ausfertige, sei ihm unklar. Diese Vorgangsweise lasse ihn ein weiteres

Mal an der Beachtung rechtsstaatlicher Prinzipien in diesem multiplen Bescheidaufhebungsverfahren zweifeln.

Was aus der Stellungnahme des Finanzamtes nur implizit hervorgehe, sei allerdings die Tatsache, dass am 10. August 2005 lediglich ein Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 ausgefertigt worden sei.

Unter Außerachtlassung des § 299 Abs 2 BAO versuche das Finanzamt offenbar, eine 2. Berufungsvorentscheidung durch eine 1. Berufungsvorentscheidung zu ersetzen, indem kein den aufgehobenen Bescheid ersetzender Bescheid erlassen worden sei. Eine Rechtsgrundlage für ein solches Unterfangen bestehe nicht.

Die Erledigung des Finanzamtes vom 10. August 2005 hätte dagegen neben der Ausfertigung eines Aufhebungsbescheids auch der Ausfertigung eines den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheides bedurft. Dieser ersetzende Bescheid hätte wiederum die Qualität einer 2. Berufungsvorentscheidung gehabt. Da die Ausfertigung eines solchen Einkommensteuerbescheides nicht gleichzeitig mit der Ausfertigung des Aufhebungsbescheides erfolgt sei, sei somit der isoliert ausgefertigte Aufhebungsbescheid rechtswidrig.

Dennoch habe das Finanzamt scheinbar belastende Buchungen auf dem Abgabenkonto der Bw vorgenommen. Dass die zugehörige Buchungsmittelung Nr. 8/2005, aus der die Belastung des Abgabenkontos erkennbar gewesen wäre, genauso wie der "interne" Beschied nicht zugestellt worden seien, sei der Vollständigkeit halber bemerkt. Er habe daher diesbezüglich im Übrigen einen Antrag gemäß § 216 BAO eingebracht, um die Korrektur der ohne bescheidmäßigen Grundlage erfolgten Buchungen zu bewirken.

Der steuerliche Vertreter ersuche daher um ersatzlose Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 10. August 2005.

Bezüglich der Berufungen gegen die beiden am 7. Juli 2005 ausgefertigten Bescheide sei zu ergänzen, dass selbst die bescheidausstellende Behörde diese Bescheide für rechtswidrig erachte, und daher von Amts wegen eine (allerdings missglückte) Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vorgenommen habe. Insofern bestehe hinsichtlich der Beurteilung der beiden Bescheide vom 7. Juli 2005 zwischen dem Finanzamt und der Bw keine Meinungsverschiedenheit.

Die Berufungen seien lediglich zur Wahrung der Rechte der Bw notwendig, da die beiden rechtswidrigen Bescheide vom 7. Juli 2005 nach Aufhebung des Bescheides vom 10. August 2005 wieder in den Rechtsbestand zurückkehren würden.

Da nach Erledigung dieser drei Berufungen die Rechtskraft des tatsächlich richtigen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 16. August 2004 wieder hergestellt sein

werde, sei der Vorlage vom 8. Juli 2005 auch aus diesem Grund die Basis entzogen worden, weshalb um Zurückweisung der Vorlage vom 8. Juli 2005 ersucht werde.

Mit Vorlage vom 5. September 2005 wurden die Berufungen datiert vom 25. August 2005 gegen die Bescheide betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 datiert vom 10. August 2005, der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 sowie der Bescheid betreffend Aufhebung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2006 wurde das oa Schreiben dem Finanzamt als Amtspartei (zur Wahrung des Parteiengehörs) zur Kenntnisnahme bzw einer allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2006 (eingelangt beim UFS am 20. Februar 2006) nahm das Finanzamt dazu wie folgt Stellung:

Am 7. Juli 2005 habe die Absicht des Finanzamtes darin bestanden, die zweite Berufungs-vorentscheidung vom 16. August 2004 ersatzlos aufzuheben und den Vorlageantrag vom 4. März 2004 dem UFS zur Entscheidung vorzulegen.

Durch irrtümliche Anwendung im V-Verfahren "Art der Veranlassung 2991" anstatt "Art der Veranlassung 299" (= Aufhebung mittels händischem Bescheid) sei ungewollt gleichzeitig ein ersetzender Bescheid mit dem gleichen Ergebnis wie der Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 ergangen. Um die irrtümlich ergangene Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 aufzuheben, sei am 9. August 2005 ein händischer Bescheid indiziert worden, der aber tatsächlich nicht erstellt worden sei. Sodann sei am 10. August 2005 mittels händischem Bescheid die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 aufgehoben und der Bescheid vom 28. November 2003 habe wieder Gültigkeit erlangt.

Dieser Sachverhalt sei im Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005 in der Begründung dargestellt worden.

Mit Schreiben (Fax) vom 22. Februar 2006 wurde das oa Schreiben zur Wahrung des Parteiengehörs dem steuerlichen Vertreter der Bw übermittelt.

Mit Schreiben vom 14. März 2006 fasste der steuerliche Vertreter der Bw die wichtigsten Vorbringen vom Telefongespräch mit der zuständigen Referentin des UFS (vom 9. März 2006) zusammen.

Im Rahmen der Ermittlungen des Finanzamtes, die vor der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 durchgeführt worden seien, sei zwischen dem zuständigen Referenten des Finanzamtes und ihm folgendes vereinbart worden:

Aus Gründen der Verfahrensökonomie und um die Sache endgültig zu regeln, würden die außergewöhnlichen Belastungen im Jahr 2002 vom Finanzamt anerkannt werden, während die zusätzlichen außergewöhnlichen Belastungen, die in den Folgejahren 2003 und 2004 angefallen seien, von der Bw nicht geltend gemacht werden würden. Mit dieser Vereinbarung würde vermieden, dass sowohl das bis dahin schon aufwendige Verfahren des Jahres 2002 sowie die Verfahren für die Jahre 2003 und 2004 aufgrund der gleichen Problematik unverhältnismäßig lang behandelt werden müssten.

Diese Vereinbarung sei insofern schriftlich dokumentiert worden, als der steuerliche Vertreter der Bw mit einem Fax vom 11. August 2004 gegenüber dem Finanzamt bekanntgegeben habe, dass in den Jahren 2003 und 2004 keine außergewöhnlichen Belastungen geltend gemacht werden würden. Unmittelbar nach dieser Bekanntgabe sei die Ausfertigung der zweiten Berufungsvorentscheidung erfolgt.

Während von Seiten der Bw diese Vereinbarung eingehalten worden sei und daher in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 und 2004 keine außergewöhnlichen Belastungen geltend gemacht worden seien, seien von Seiten des Finanzamtes knapp ein Jahr später plötzlich eine Änderung der Bescheide herbeigeführt worden. Mit dieser Vorgangsweise sei das Vertrauen der Bw auf krasse Weise verletzt worden.

Weiters sei nach herrschender Ansicht eine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 299 BAO, dass die Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides gewiss sei. Die bloße Meinung, dass ein Bescheid möglicherweise rechtswidrig sein könnte, reiche für eine Aufhebung dagegen nicht aus (vgl. Ritz, BAO Kommentar 2005, Tz 13 zu § 299 mwN). Um Gewissheit über die inhaltliche Rechtswidrigkeit zu erlangen, sei grundsätzlich der entscheidungsrelevante Sachverhalt vor Aufhebung des Bescheides zu klären (vgl. Ritz aaO).

Eine solche Klärung hätte nach seinem Erkenntnisstand vor Ausfertigung der Aufhebungsbescheide im Jahr 2005 von Seiten des Finanzamtes nicht stattgefunden. Eine Kontaktaufnahme mit ihm bzw mit der Bw hätte jedenfalls nicht stattgefunden. Zusätzlich hätte er im September 2005 mit dem Referenten Kontakt aufgenommen, welcher ihm über die ausgefertigten Aufhebungsbescheide keine Auskunft geben konnte. Daraus hätte er geschlossen, dass auch finanzamtsintern der Referent, welcher sich über mehrere Monate mit der Ermittlung des Sachverhaltes auseinandergesetzt hätte, nicht vor der Bescheidaufhebung in die Entscheidungsfindung eingebunden worden sei.

Da ganz offensichtlich vom Finanzamt Ermittlungen unterlassen worden seien, die zur Erlangung der Gewissheit über die offenbar vermutete Rechtswidrigkeit der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 notwendig gewesen wären und aufgrund der Tatsache, dass im Zuge der Ermittlungen, die vom Finanzamt bis zur Erlassung der zweiten

Berufungsvorentscheidung durchgeführt worden seien, alle entscheidungsrelevanten Tatsachen bereits bekannt gegeben worden seien und daher aktenkundig seien, könne nach Überzeugung des steuerlichen Vertreters der Bw nach keine neuen Tatsachen vorliegen bzw. vorgelegt werden können, die zu einer Revidierung der Rechtsansicht des Finanzamtes führen hätte können.

Weiters hätte der Aufhebungsbescheid nach herrschender Meinung die Darlegung der Gründe für die Aufhebung zu enthalten (vgl. Ritz, BAO Kommentar 2005, Tz 40 zu § 299). Eine entsprechende Begründung würde weder der Aufhebungsbescheid vom 7. Juli 2005, noch der Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005 enthalten.

Eine ausreichende Begründung sei vor allem deshalb Voraussetzung für eine gültige Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO, da der Steuerpflichtige bei einer mangelhaften oder – wie in diesem Fall – gar keiner Begründung nicht die Chance hätte, die Bescheide zu überprüfen und allenfalls notwendige inhaltliche Gegenargumente vorzubringen.

Durch das Unterlassen der Begründung der erfolgten Aufhebung habe das Finanzamt diese Rechte der Bw auf besonders krasse Weise verletzt.

Aus diesen Gründen ersuche der steuerliche Vertreter der Bw höflich, den Berufungen stattzugeben.

Mit Schreiben vom 15. März 2006 wurde das oa Schreiben dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Email vom 31. März 2006 nahm das Finanzamt zu dem Schreiben wie folgt Stellung:

Nach Rücksprache mit dem damaligen Bearbeiter des Falles müsse die vom Steuerberater zitierte Vereinbarung bezüglich keiner weiteren Geltendmachung der Ausgaben in den Folgejahren bestätigt werden. Zu diesem Zeitpunkt hätten jedoch die im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommenen Informationen gefehlt. Denn erst diese hätten die gewährte außergewöhnliche Belastung fraglich gemacht und schlussendlich zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des Falles geführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Es wird der Entscheidung zugrundegelegt, dass in der gegenständlichen Sache folgende Bescheide ergangen sind:

Mit Bescheid vom 28. November 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wurde die von der Bw beantragte Aufwendung einer Unterstützungszahlung iHv € 50.000,00 an den Ehegatten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt und die Einkommensteuer mit € 3.460,45 festgesetzt. Dagegen wurde mit Eingabe vom 23. Dezember 2003 Berufung

erhoben, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004 als unbegründet abgewiesen wurde. Daraufhin wurde mit Eingabe vom 4. März 2004 von der steuerlichen Vertretung der Bw der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

In Reaktion auf diesen Vorlageantrag vom 4. März 2004 erließ das Finanzamt einen ua als "Berufungsvorentscheidung" bezeichneten mit 16. August 2004 datierten Bescheid mit dem ausgesprochen wurde, dass aufgrund der Berufung vom 4. März 2004 der Bescheid vom 28. November 2003 geändert wurde, und mit dem die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der gegenständlichen außergewöhnlichen Belastung (abzüglich Selbstbehalt) mit -14.859,60 € festgesetzt wurde.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2005 wurde dieser Bescheid vom 16. August 2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit gleichem Datum wurde ein neuer Sachbescheid erlassen, der wiederum ua als "Berufungsvorentscheidung" bezeichnet wurde und mit dem wiederum ausgesprochen wurde, dass aufgrund der Berufung vom 4. März 2004 der Bescheid vom 28. November 2003 geändert wurde, und mit dem die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der gegenständlichen außergewöhnlichen Belastung (abzüglich Selbstbehalt) mit -14.859,60 € festgesetzt wurde.

Mit einem - nicht über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellten (sogenannten händischen) - vom 10. August 2005 datierten Bescheid wurde gemäß § 299 BAO der Bescheid vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 (Arbeitnehmerveranlagung) worunter der neuerlassene, ua als "Berufungsvorentscheidung" bezeichnete, mit 7. Juli 2005 datierte, oa Bescheid zu verstehen ist, aufgehoben.

B) Verfahrenstatuts vor Berufungsentscheidung daher:

Durch den Vorlageantrag vom 4. März 2004 ist die Berufung vom 23. Dezember 2003 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 28. November 2003 unerledigt und vom UFS zu entscheiden.

Weiters anhängig sind die Berufungen jeweils datiert vom 25. August 2005 gegen folgende nachstehende Bescheide:

- betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO vom 10. August 2005 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005,
- betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005 sowie
- betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO vom 7. Juli 2005 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides vom 16. August 2004.

C) Zu diesen Berufungen ist in folgender Reihenfolge zu erwägen:

C 1.) Berufung vom 25. August 2005 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 10. August 2005 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005:

§ 299 BAO lautet:

"(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."

Durch die Neufassung des § 299 BAO durch das AbgRmRefG (BGBI I 2002/97) kann ein Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben werden. Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz sind nicht nur erstmals erlassene Bescheide, sondern auch solche Bescheide abändernde oder aufhebende Bescheide. Auch Berufungsvereinbarungen (§ 276 Abs 1 BAO) sind Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz und daher gem. § 299 Abs. 1 BAO aufhebbar (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 5).

Der neue § 299 gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, 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 des Bescheides gemäß § 299 Abs 1 BAO steht im Ermessen, welches gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit auszuüben ist. Wie der VwGH seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 25. 3. 1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (s. VwGH vom 24.10.2000, 95/14/0085) ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotzdem werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist, bzw wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 54 und 55).

Wenn sich auch die Vorgangsweise des Finanzamtes "optisch" nicht gerade schön darstellt, und vom Finanzamt durch Fehleingaben in die EDV erklärt wird, so ändert dies nichts an einer grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 299 BAO, denn dies kann nur im Rahmen des Ermessens berücksichtigt werden.

Der Spruch des (ua als Berufungsvorentscheidung bezeichneten) Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 7. Juli 2005 erweist sich daher aus zwei Gründen als rechtswidrig:

- Festsetzung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung, die rechtsrichtig nicht als solche abzugsfähig ist (s. Begründung Punkt D);
- Änderung des Bescheides vom 28. November 2003 aufgrund einer "Berufung" vom 4. März 2004, die nach ihrem Inhalt und ihrer Bezeichnung nur als Vorlageantrag zur Berufung vom 23. Dezember 2003 (bzw. zur Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004) aufgefasst werden kann, weshalb kein Verfahrenstitel zur nochmaligen bescheidmäßigen Festsetzung der Einkommensteuer 2002, die bereits mit Bescheid vom 28. November 2003 festgesetzt worden ist, erkennbar ist. Dem vom steuerlichen Vertreter vorgebrachten Einwand, dass man in der Eingabe vom 4. März 2004 (Vorlageantrag) mit einer 2. Berufungsvorentscheidung einverstanden sei, ist entgegenzuhalten, dass auch eine zweite Berufungsvorentscheidung zur Berufung vom 23. Dezember 2003 ergehen hätte müssen und nicht zu einer "Berufung" vom 4. März 2004. Die verfahrensrechtliche Wirkung eines Vorlageantrages ist nämlich, die ursprüngliche Berufung wieder unerledigt zu machen.

Da die Maßnahme des § 299 BAO eine Ermessensentscheidung darstellt, ist im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das ihr nach § 299 Abs 1 BAO zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat. Insbesondere ist dabei eine Beurteilung hinsichtlich der Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit durchzuführen.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das "öffentliche Interesse" u.a im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen. Das Argument der Verwaltungsökonomie ist jedoch dann nicht ausschlaggebend, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiellen Zustandes nicht geringfügig sind.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei

auswirkt. Eine Aufhebung wird aber vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass nach Ansicht des UFS aufgrund der hohen steuerlichen Auswirkung (steuerliche Auswirkung mit Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ergibt eine festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) in Höhe von 14.859,60 €; demgegenüber steuerliche Belastung ohne Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ergibt eine festgesetzte Einkommensteuer (Schuld) in Höhe von 3.460,45 €) das Ermessen trotz der "unschönen Optik" (trotz der EDV Eingabefehler) in Richtung Rechtsrichtigkeit zu üben ist.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw vorbringt, dass die Bescheidaufhebung vom 7. Juli 2005 keine wesentliche Auswirkung gehabt habe, so muss dem entgegengehalten werden, dass die Auswirkung gegenüber dem rechtmäßigen Zustand und nicht gegenüber dem – ebenfalls rechtswidrigem - Bescheid vom 16. August 2004 zu ermitteln ist.

C 2.) Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 7. Juli 2005:

Der u.a. als "Berufungsvorentscheidung" bezeichnete Bescheid vom 7. Juli 2005 ist durch den Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Da – wie Punkt C 1 zu entnehmen ist – dieser Aufhebungsbescheid mit dieser Berufungsentscheidung bestätigt wird, stellt der seinerzeitige, u.a. als Berufungsvorentscheidung bezeichnete Bescheid vom 7. Juli 2005 nach wie vor keinen tauglichen Anfechtungsgegenstand dar. Die gegen ihn gerichtete Berufung ist daher als unzulässig zurückzuweisen.

C 3.) Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 7. Juli 2005 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 16. August 2004:

§ 299 BAO lautet:

"(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."

Die weiteren rechtlichen Ausführungen zu § 299 BAO sind dem Punkt C1 dieser Berufungsentscheidung zu entnehmen.

Der Spruch des (u.a. als Berufungsvorentscheidung bezeichneten) Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 16. August 2004 erweist sich daher aus folgenden zwei Gründen als rechtswidrig:

- Festsetzung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung, die rechtsrichtig nicht als solche abzugsfähig ist (s. Begründung Punkt D);
- Änderung des Bescheides vom 28. November 2003 aufgrund einer "Berufung" vom 4. März 2004, die nach ihrem Inhalt und ihrer Bezeichnung nur als Vorlageantrag zur Berufung vom 23. Dezember 2003 (bzw zur Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004) aufgefasst werden kann, weshalb kein Verfahrenstitel zur nochmaligen bescheidmäßigen Festsetzung der Einkommensteuer 2002, die bereits mit Bescheid vom 28. November 2003 festgesetzt worden ist, erkennbar ist.

Da die Maßnahme des § 299 BAO eine Ermessensentscheidung darstellt, ist im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das ihr nach § 299 Abs 1 BAO zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat. Insbesondere ist dabei eine Beurteilung hinsichtlich der Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit durchzuführen.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das "öffentliche Interesse" u.a im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen. Das Argument der Verwaltungsökonomie ist jedoch dann nicht ausschlaggebend, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiellen Zustandes nicht geringfügig sind.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt. Eine Aufhebung wird aber vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass nach Ansicht des UFS aufgrund der hohen steuerlichen Auswirkung (steuerliche Auswirkung mit Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ergibt eine festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) in Höhe von 14.859,60 €; demgegenüber steuerliche Belastung ohne Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ergibt eine festgesetzte Einkommensteuer (Schuld) in Höhe von 3.460,45 €) das Ermessen trotz der "unschönen Optik" (trotz der EDV Eingabefehler) in Richtung Rechtsrichtigkeit zu üben ist.

Der im Ergänzungsschreiben des steuerlichen Vertreters der Bw vorgebrachte Einwand, dass die Vorlage vom 8. Juli 2005 bzw die Vorlage vom 5. September 2005 zurückzuweisen seien, muss entgegengehalten werden, dass die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz mittels des Formulares "Verf. 46" ein Vorgang ist, der auch im Falle seiner Unrichtigkeit nicht zurückweisen ist, denn das Verf. 46 ist kein Anbringen der Amtspartei, sondern lediglich ein Vorlagebericht der Abgabenbehörde erster Instanz-Finanzamt – an die Abgabenbehörde zweite Instanz – UFS.

Dem weiteren Vorwurf, dass der "interne" händische Bescheid vom 9. August 2005 tatsächlich nicht zugestellt worden sei und ihm daher jegliche rechtliche Relevanz fehlen würde, ist richtig. Ein Bescheid vom 9. August 2005 wurde ohnehin nicht in die vorliegende Entscheidung einbezogen.

Die im Schreiben vom 14. März 2006 vorgebrachte "Vereinbarung" des steuerlichen Vertreters der Bw und dem damaligen Referenten des Finanzamtes betreffend Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung im Jahr 2002 und der Nichtgeltendmachung der laut steuerlichen Vertreter der Bw weiteren Zahlungen der Bw an den Gatten in den Jahren 2003 und 2004, welche im Schreiben (Fax) vom 11. August 2002 ihren Niederschlag gefunden hat, ist in Hinblick auf den Treu und Glauben-Grundsatz § 114 BAO entgegenzuhalten, dass dieser den Steuerpflichtigen grundsätzlich dann vor Vertrauensschäden schützt, wenn ein Vollzugsspielraum vorhanden ist, somit nicht bei eindeutiger Rechtslage wie im Streitfall. Die Behörde ist viel mehr sogar verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (Ritz, BAO³, § 114, Tz 8 und 9).

D.) Berufung vom 23. Dezember 2003 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 28. November 2003:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Berücksichtigung von geltend gemachten Aufwendungen iHv € 50.000,00, welche als Unterstützungszahlungen der Bw an den Ehegatten der Bw geleistet worden sind, um den wirtschaftlichen Untergang abzuwenden.

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Im Jahr 2001 ist das Bedarfsflugunternehmen des Gatten der Bw gegründet worden, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er war. Im Jahr 2002 wurde ein Leasingflugzeug geleast. Als Leasingnehmer haben neben dem Gatten der Bw auch die Bw den Leasingvertrag mitunterzeichnet. Die Mitunterzeichnung hatte den Zweck, den Haftungsfonds der Leasinggesellschaft für den Fall des Ausfalls eines oder mehrerer Leasingnehmer zu erweitern. Die Bw arbeitet nicht im Unternehmen mit und ist auch nicht gewinnbeteiligt.

Im Jahr 2002 zeigte sich jedoch, dass die GmbH die wirtschaftlichen Erwartungen nicht erfüllen und die laufenden Zahlungen darunter auch die Zahlungen an den Leasinggeber nicht mehr im notwendigen Ausmaß aus dem laufenden Betrieb geleistet werden konnten. Die Bw leistete daher im streitgegenständlichen Jahr die Unterstützungszahlungen an den Ehegatten iHv € 50.000,00.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs 2 EStG 1988).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs 3 EStG 1988).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs 4 EStG 1988).

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Zwangsläufig erwächst dem Steuerpflichtigen die Belastung nach § 34 Abs 3 leg.cit dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Dazu ist festzuhalten, dass gemäß Lehre und höchstgerichtlicher Rechtsprechung eine Belastung nicht zwangsläufig erwächst, wenn sie sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt (VWGH 17.12.1998, 97/15/0055), VwGH 16.12.1999, 97/15/0126, jeweils betreffend Abwendung einer Insolvenzgefahr durch den Ehepartner; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 26*.

Demzufolge sind Zahlungen aufgrund einer freiwilligen oder im Rahmen des Unternehmerwagnisses übernommenen Bürgschaftsverpflichtung nicht zwangsläufig (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 29*).

Daraus folgt, dass die hier strittige Frage, ob die auf die Übernahme einer Haftungsverpflichtung (Bürgschaftsverpflichtung) zurückzuführende Zahlung der Bw als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen ist, anhand folgender von Rechtsprechung und Lehre entwickelter Grundsätze, die kumulativ vorliegen müssen, zu beurteilen ist:

- a. Es ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige glaubt, durch die Übernahme von Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können.

- b. Eine existenzbedrohende Notlage liegt nicht schon dann vor, wenn nur die Fortführung einer selbständigen Betätigung ohne die Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen nicht mehr möglich scheint, sondern wenn die wirtschaftliche Existenz des nahen Angehörigen überhaupt verloren zu gehen droht, dieser also seine berufliche Existenz nicht auch auf andere, ihm zumutbare Weise hätte erhalten können.
- c. Die besicherten Kredite dürfen nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln.
- d. Es besteht keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen ist.
- e. Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen setzt voraus, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Übernahme von Bürgschaften nicht entziehen kann. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen ist entscheidend. Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten.
- ad a.) Nach Ansicht der Bw hat sie durch die Leistung einer Unterstützungszahlung iHv € 50.000,00 an den Gatten geglaubt, eine existenzbedrohende Notlage mit Aussicht auf Erfolg vom Gatten abwenden zu können, da bei Nichtbezahlung der laufenden Leasingraten das Flugzeug an den Leasinggeber zurückzustellen gewesen wäre. Unter Wegfall des notwendigen Betriebsgegenstandes wäre ein Konkurs des Unternehmens und des für einen großen Teil der Verbindlichkeiten der GmbH haftenden Gesellschafters unvermeidlich gewesen.
- ad. b.) Aus obigen Grundsätzen folgt, dass sich ein Steuerpflichtiger Zahlungen zur Konkursabweitung eines nahen Angehörigen nur dann aus sittlichen Gründen nicht entziehen kann, wenn dem Angehörigen durch den Konkurs der Verlust der gesamten wirtschaftlichen (beruflichen) Existenz droht, also sowohl Vermögensverlust/Überschulung als auch Unmöglichkeit einer anderen Erwerbstätigkeit.

Das dem Unternehmen des Gatten der Bw drohende Konkursverfahren hätte nach Ansicht der Bw nicht nur die Insolvenz des Gatten zur Folge gehabt, sondern auch ihre eigene finanzielle Existenz wäre gefährdet gewesen, da das von der Bw bewohnte Haus im gerichtlichen Exekutionsverfahren versteigert werden würde. Die Bw habe daher mit ihrer Zahlung nicht nur den Konkurs ihres Gatten, sondern auch ihre eigene finanzielle Existenz absichern wollen. Wenngleich es zwar zutreffen mag, dass die Bw durch ihre Zahlung zunächst die Insolvenzgefahr des Unternehmens ihres Gatten verhindern konnte, so kann nach Ansicht des

UFS die drohende Konkursöffnung über das Vermögen des Gatten der Bw dennoch nicht als existenzbedrohende Notlage iS obiger Ausführungen angesehen werden. Denn eine gegebenenfalls erforderliche Beendigung der betrieblichen Tätigkeit des Gatten und ein mit dem Konkurs verbundener Vermögensverlust hätten nicht unbedingt die Vernichtung der wirtschaftlichen Existenz des Gatten bedeutet. Selbst wenn es – vor allem im Hinblick darauf, dass es über Jahre hinweg zu Gehaltsexekutionen gekommen wäre – zweifellos schwer für ihn gewesen wäre, am Arbeitsmarkt eine andere Beschäftigung zu finden, so kann nicht davon ausgegangen werden, dass er nicht in der Lage gewesen wäre, auf andere Weise – als durch die Fortführung des Betriebes - seinen Lebensunterhalt zu verdienen.

ad c.) Nach dem Berufungsvorbringen und den vorgelegten Unterlagen resultieren die von der Bw geltend gemachten Zahlungen aus der Haftungsübernahme für den Leasingvertrag und dienten der Fortführung des Betriebes.

ad d.) Der Aktenlage ist nicht zu entnehmen, dass der Gatte der Bw die Betriebsschulden, für die sich die Bw verbürgte, leichtsinnig eingegangen wäre.

ad e.) Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen objektiv durch die Sittenordnung geboten erscheint; es reicht nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tätigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt; ebenso nicht ausreichend ist, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheint oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 34*).

Die Verschuldung aus einer betrieblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Unternehmer freiwillig auf sich genommen hat.

Daraus folgt, dass der wirtschaftliche Misserfolg des Gatten der Bw bzw der Umstand, dass die Bw für die Geschäftsschulden ihres Gatten aufkommt, nicht dazu führen kann, in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (vgl. nochmals das zitierte Erkenntnis VwGH 97/15/0055, mwN, 26.3.2003, 98/13/0072). Der Verwaltungsgerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang wiederholt ausgesprochen, dass nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen grundsätzlich niemand verpflichtet und damit aus sittlichen Gründen gezwungen ist, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmewagnis abzunehmen, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört.

Selbst angesichts der Einkommens- und Vermögenssituation der Bw (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit lt. Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 in Höhe von rd. € 61.000,00) bestand keine sittliche Verpflichtung für die Bw für die Verbindlichkeiten ihres Gatten Unterstützungszahlung zu leisten.

Zweifellos ist die Unterstützungszahlung der Bw an den Gatten nach den herrschenden moralischen Anschauungen eine anerkennenswerte sittliche Handlung, doch können nicht sämtliche finanzielle Aufwendungen zur Hilfeleistung für Mitmenschen durch Steuerermäßigung ausgeglichen werden.

Der außergewöhnlichen Belastung fehlt es somit an der Zwangsläufigkeit.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 30. August 2006