

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die A Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 9. August 2012 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat, nach zunächst erklärungskonformer, ua. das Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigender Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010, mit Schreiben vom 23. Mai 2012 die Wiederaufnahme der genannten Verfahren angeregt. Dem Schreiben angeschlossen waren für jedes Jahr gesonderte, inhaltlich idente Bestätigungen der Arbeitgeberin für "Pauschalierte Werbungskosten", aus denen im Wesentlichen hervorgeht, dass der namentlich angeführte Dienstnehmer ausschließlich als technischer Verkäufer (Anbahnung und Vertragsabschluss) im Außendienst tätig sei und für diese Tätigkeit keine steuerfreien Kostenersätze gewährt worden seien, wobei nicht als Kostenersatz die Zurverfügungstellung eines Firmenautos für Dienstreisen, die Bereitstellung von sonstigen Transportmöglichkeiten bei Dienstreisen, die Bereitstellung von Unterkünften sowie durchlaufende Gelder gelten würden.

Nachdem das Finanzamt mit Schreiben vom 1. August 2012 mitgeteilt hatte, dass der Anregung auf Wiederaufnahme der Verfahren nicht entsprochen werde, hat der Beschwerdeführer mit über FinanzOnline eingebrachtem Antrag vom 8. August 2012 die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass er als

Vertreter im Außendienst beschäftigt sei, das Vertreterpauschale aber nicht berücksichtigt worden sei.

Mit Bescheid vom 9. August 2012 hat das Finanzamt den Antrag mit der Begründung, die nachträgliche Beantragung des Berufsgruppenpauschales für Vertreter gemäß § 17 EStG 1988 stelle keinen Anwendungsfall für eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO dar, da der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 nicht rechtswidrig sei, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 22. August 2012 Berufung erhoben. Begründend hat die steuerliche Vertretung im Wesentlichen vorgebracht, dass sich der Einkommensteuerbescheid insoweit als nicht richtig erweise, als das Vertreterpauschale nicht berücksichtigt worden sei. Der Inhalt eines Bescheides sei nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliege, sei für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend. Aufgrund der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 Abs. 1 BAO sei es primär Aufgabe der Abgabenbehörde, durch entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu gewinnen. Hätte das Finanzamt den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ausreichend gekannt, in dem es seiner Verpflichtung zur Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nachgekommen wäre, hätte es anders entscheiden müssen, weil Werbungskosten von Amts wegen zu berücksichtigen seien. Durch das Nichtberücksichtigen von amtswegig zu berücksichtigenden Werbungskosten sei der Bescheid folglich nicht richtig und damit mit Gewissheit rechtswidrig iSd § 299 BAO. Der Gesetzgeber stelle die materielle Richtigkeit eines Bescheides über die Rechtssicherheit, somit den Gedanken der Möglichkeit der Herstellung eines dem Legalitätsprinzip entsprechenden Bescheidzustandes über den der Rechtssicherheit. Der Gesetzgeber Sorge damit vor, dass dann, wenn in einem Bescheid sachliche oder rechtliche Fehler unterlaufen seien, die Möglichkeit einer entsprechenden Berichtigung bestehe. Auch beim Salzburger Steuerdialog sei man davon ausgegangen, dass in einem derartigen Fall eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO jedenfalls zu erfolgen habe, wobei die Ermessensübung von den Umständen des Einzelfalles und nicht davon abhängen, ob sie zu Gunsten oder zu Lasten des Abgabepflichtigen ausfalle. Die Nichtberücksichtigung des Vertreterpauschales habe eine jährliche steuerliche Auswirkung in Höhe von rd. 1.000,00 € und sei damit nicht geringfügig. Die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO würden daher vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2012 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Berücksichtigung von Pauschbeträgen erfolge nach Lehre und Rechtsprechung auf Antrag des Abgabepflichtigen. Die elektronisch eingereichte Einkommensteuererklärung habe einen Antrag auf Berücksichtigung des Vertreterpauschales nicht enthalten und sei die Arbeitnehmerveranlagung daher antragsgemäß erfolgt. Damit aber entspreche der Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 den gesetzlichen Bestimmungen, da in diesem mangels Beantragung von Werbungskosten nur der

Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 132,00 € berücksichtigt worden sei. Eine nachträgliche Gesinnungsänderung des Abgabepflichtigen begründe jedoch keine Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides und sei eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO daher nicht möglich.

Am 28. September 2012 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend hat die steuerliche Vertretung ergänzend ausgeführt, dass nach der Rechtsmeinung des Finanzamtes nach der Rechtskraft eines Bescheides keine Möglichkeit einer Korrektur eines Bescheides wegen "vergessener Werbungskosten" bestehe. Nach ständiger Rechtsprechung würden "vergessene Werbungskosten" auch keine ausreichende Basis für eine Wiederaufnahme des Verfahrens bilden. Ebenso werde eine Abänderung, Zurücknahme oder Aufhebung nach § 293 BAO und § 293a ff BAO nicht in Betracht kommen. Dies widerspreche aber den allgemeinen Abgabenerhebungsgrundsätzen, die auch eine sorgfältige Erhebung aller für die Abgabenerhebung wichtigen Umstände und eine gleichmäßige Behandlung forderten. Durch die Nichtgewährung des Vertreterpauschales werde der Berufungsführer zweifellos schlechter gestellt als andere Vertreter.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

§ 299 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt."*

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt § 299 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Nach § 302 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Darüber hinaus sind Aufhebungen nach § 299 BAO gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO zulässig,

wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht wurde.

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass sich der Spruch des Bescheides 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 (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., Tz 10). Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt aber die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN). Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides muss daher der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt sein (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN).

Das Finanzamt hat die Abweisung des Antrages darauf gestützt, dass die nachträgliche Beantragung des Vertreterpauschales keinen Anwendungsfall für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO darstelle, da der (erklärungsgemäß ergangene) Einkommensteuerbescheid nicht rechtswidrig sei bzw. die nachträgliche Geltendmachung des Pauschales keine Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides begründe.

Dieser Auffassung vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen.

Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung von Amts wegen oder auf Grund eines entsprechenden Antrages ist nach dem Gesetzeswortlaut, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig "erweist". § 299 BAO ist somit "dynamisch" auszulegen und gilt daher auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 10). Maßgebend ist dabei grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung bzw. der Entscheidung über einen Aufhebungsantrag (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 14 und 39; betreffend die maßgebliche Rechtslage vgl. VwGH 20.6.2012, 2012/17/0146). Entscheidend für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 299 BAO ist somit nicht, ob der aufzuhebende Bescheid bzw. der Bescheid dessen Aufhebung beantragt wird, im Zeitpunkt seiner Erlassung unrichtig war oder nicht (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., Tz 39). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.6.2012, 2012/17/0146, die Aufhebung eines einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO abweisenden Bescheides als rechtmäßig beurteilt, wenn mit dem aufzuhebenden Bescheid der Rechtslage im Zeitpunkt seiner Erlassung entsprechend die Rückzahlung von Zuschüssen zum Kinderbetreuungsgeld vorgeschrieben worden war, die Verwaltungsbehörde die maßgebende Bestimmung im Zeitpunkt der Entscheidung über den Aufhebungsantrag aber nicht (mehr) anzuwenden hatte, weil der Verfassungsgerichtshof die anzuwendende Bestimmung des KBGG aufgehoben und ausgesprochen hat, dass die Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist. Ebenso steht

der Anwendung des § 299 BAO auch nicht entgegen, dass ein Bescheid mit derselben Begründung bereits in einem Rechtsmittelverfahren bekämpft werden hätte können (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009).

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer das Vertreterpauschale im Veranlagungsverfahren nicht beantragt hat und der Einkommensteuerbescheid 2010 im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Gesetz entsprochen hat, hindert eine Antragstellung gemäß § 299 BAO somit nicht bzw. erweist sich ein solcher Antrag entgegen der Auffassung des Finanzamtes daher nicht schon deshalb als unbegründet (vgl. auch BFG 30.5.2014, RV/3100330/2012, mwN), zumal bezüglich der Geltendmachung des Vertreterpauschales auch keine Fallfrist oder eine Einschränkung dahingehend, dass diese nur in der Abgabenerklärung erfolgen könnte, vorgesehen ist.

Dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Vertreterpauschales nicht erfüllt wären, hat das Finanzamt nicht behauptet und lässt sich derartiges auch aus der Aktenlage nicht ableiten, zumal das Vertreterpauschale im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 nach Durchführung eines entsprechenden Vorhalteverfahrens gewährt wurde. Insoweit ist daher auch von der erforderlichen Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2010 auszugehen.

Somit waren die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO aber erfüllt, zumal auch keine ermessensrelevanten Umstände gegen eine Aufhebung sprechen und war der Beschwerde daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Die Erlassung des Aufhebungsbescheides bzw. des mit diesem gemäß § 299 Abs. 2 BAO zu verbindenden neuen Sachbescheides fällt indes in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Mit der Frage, ob der Umstand, dass ein Bescheid im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Gesetz entsprochen hat, einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO entgegensteht bzw. ob sich ein solcher Bescheid aufgrund nachträglich geltend gemachter Werbungskosten in Form eines antragsbedürftigen Vertreterpauschales als unrichtig im Sinne des § 299 BAO erweist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung, soweit erkennbar, nicht explizit befasset. Insoweit liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine (ordentliche) Revision daher zulässig.

Feldkirch, am 26. November 2015