



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W.A., xyK.,G., vom 16. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 20. Juni 2007 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 gem. § 299 BAO sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

1) Die Berufung gegen den Bescheid vom 20. Juni 2007 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben.

Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 wird ersatzlos aufgehoben.

2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 20. Juni 2007 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt im Jahr 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In seiner bei der Abgabenbehörde erster Instanz elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 beantragte der Bw. folgende Werbungskosten und Sonderausgaben:

*"Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung iHv 1.181,59 €  
Pensionsversicherung iHv 246,24 €.*

*Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden iHv 2.456,06 € und einen Kirchenbeitrag iHv 100 €."*

Außerdem beantragte er den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Das Finanzamt erließ erklärungsgemäß den **Einkommensteuerbescheid am 8. März 2007**. Dabei ergab sich für den Bw. eine Gutschrift iHv - 1.418,89 €.

In der Folge hob das zuständige Finanzamt mit **Bescheid vom 20. Juni 2007** den Einkommensteuerbescheid vom 8. März 2007 gemäß § 299 BAO mit der Begründung auf, dass gem § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

Gleichzeitig, ebenfalls **mit 20. Juni 2007**, erließ das Finanzamt einen den aufgehobenen Bescheid ersetzen den **Einkommensteuerbescheid 2006**, mit welchem die Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit einer Gutschrift in Höhe von – 749,89 € festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt worden sei, da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000,00 € gewesen seien.

In der gegen obigen Aufhebungs- und Einkommensteuerbescheid 2006 fristgerecht erhobenen **Berufung vom 16. Juli 2007** – eingelangt beim Finanzamt am 19. Juli 2007 – führte der Bw. folgendes aus:

*„Der Bescheid, mit welchem die Aufhebung gem. § 299 BAO des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides verfügt wurde, wird als solcher angefochten. Weiters richtet sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages 2006 im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. Juni 2007.“*

*Beantragt wird die Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 20. Juni 2007 gem. § 299 Abs. 3 BAO, wodurch der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid wieder rechtskräftig werden würde. Sollte jedoch entschieden werden, dass die Aufhebung gem. § 299 BAO zu Recht erfolgte, so wird die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages in einer stattgebenden Berufungsvorentscheidung beantragt.“*

Zum Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO:

*Eine Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus.*

*Weshalb der Einkommensteuerbescheid 2006 rechtswidrig sein soll, ist jedoch aus dem Aufhebungsbescheid nicht zu entnehmen. Auch wurde das Parteiengehör verletzt. Weder wurde schriftlich mittels Vorhalt mitgeteilt, dass beabsichtigt ist, den Erstbescheid 2006 aufzuheben noch wurde mündlich die Gelegenheit gegeben, etwaige Einwendungen vorzubringen.“*

Weiters setzt eine Aufhebung nach § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht.

In Verbindung mit dem (abgeänderten) Einkommensteuerbescheid 2006 ergibt sich, dass die Abgabenbehörde die Rechtswidrigkeit offenbar auf das Überschreiten der Einkünfte hinsichtlich der Grenzen des § 33 Abs. 4 EstG stützt, übersieht aber dabei, dass auch Werbungskosten vorhanden sein könnten (und auch sind), welche wiederum die Einkünfte vermindern, sodass die Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag sehr wohl erfüllt sein könnten (bzw. auch sind). Auch hier wurde nach § 115 BAO iVm § 183 Abs. 4 BAO das Parteiengehör verletzt.

Schließlich ist der Bescheid über die Aufhebung gem. § 299 BAO eine Ermessensentscheidung, jedoch wurde auch die Ermessensentscheidung im Bescheid nicht dargelegt. Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen. In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden muss nämlich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zumindest) ein Aufhebungsgrund enthalten sein. Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen. Zudem wurde im Aufhebungsbescheid nicht auf die Begründung des (neu erlassenen) Einkommensteuerbescheides verwiesen, weshalb auch diese (zusätzliche) Begründung nicht Spruchbestandteil des Aufhebungsbescheides werde kann.

Aus den oben angeführten Gründen ist die Aufhebung rechtswidrig, sodass auch der (neu) erlassene Bescheid rechtswidrig ist.

Zum Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. Juni 2007:

Es ist ersichtlich (laut beiliegender Tabelle), dass die Einkünfte meiner Gattin im Jahr 2006 € 8.077,81 betragen .

Von diesen Einkünften bleiben gemäß RZ 774 der LStR sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EstG 1988 bis zur Freigrenze von 2.000 € außer Ansatz. Die oben angeführte Summe vermindert sich daher um die sonstigen Bezüge gem. § 67 Abs. 1 EstG 1988 von 1.282,00 € auf 6.795,19 €.

Von dieser Summe müssen dazu noch die Werbungskosten für den Besuch eines Personalverrechner-Lehrganges durch meine Ehegattin in Höhe von 515,00 € abgezogen werden. Zusammen mit der Vielzahl von Fahrten K.-Wifi-K. (Kilometergelder) bzw. sonstigen anteiligen Werbungskosten ergibt sich, dass die Einkünfte meiner Ehegattin im Jahr 2006

*jedenfalls unter der maßgeblichen Grenze von 6.000,00 € gelegen sind, weshalb der Alleinverdienerabsetzbetrag meiner Ansicht nach jedenfalls zu Recht beantragt wurde."*

Mit **Ergänzungersuchen vom 19. Juli 2007** wurde der Bw. ersucht, zwecks Berechnung des AVAB-Grenzbetrages eine Arbeitnehmerveranlagung der Gattin einzureichen.

Die geltendgemachten Aufwendungen des Personalverrechner-Lehrganges iHv 515,00 € seien mittels Zahlungs- bzw. Überweisungsbeleg zu belegen. Erhaltene oder zustehende Ersätze bzw. Vergütungen etwa Bildungskosten des Landes OÖ, Arbeitgeber, oder Gewerkschaft seien dabei in Abzug zu bringen. Des weiteren sei die Kursbestätigung sowie die Aufstellung der Fahrtkosten (Kilometergelder) vorzulegen.

Der maßgebliche Ausgangsbetrag für den AVAB der Gattin betrage 7.789,88 €. Dieser setze sich aus den steuerpflichtigen Einkünften G.G. iHv 3.075,87 € und den steuerpflichtigen Einkünften LSA-Luftsysteme A.G. iHv 4.714,01 € zusammen.

In Beantwortung des Ergänzungersuchen führte der Bw. mit Eingabe vom 16. Juli 2007 im Detail aus, warum die Einkünfte der Ehegattin unter 6.000,00 € liegen würden, so dass ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zu Recht zustehen würde.

Dieser Eingabe war der Kurszeitplan, die Kursbestätigung, eine Aufstellung der Fahrtkosten, die Kontoauszüge der Ehegattin vom 27. Juni 2007 bis 9. Juli 2007 sowie der Dienstzettel A.G. beigelegt.

Die Berufung vom 16. Juli 2007 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

1) Bescheid vom 20. Juni 2007 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 08. März 2007 gem. § 299 BAO

Im vorliegendem Fall ist vorerst strittig, ob der Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 rechtmäßig ergangen ist.

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl I 97/2002) auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO). Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO).

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idgF rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, dh. 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. 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 (z.B. aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, Tz. 9ff zu § 299, 918).

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

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein. Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102), wobei ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vielfach ausreichend sein wird.

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 gegenständlichen Fall begründete die Abgabenbehörde den strittigen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO wörtlich wie folgt:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Zum selben Zeitpunkt erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2006 in dem es den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr berücksichtigte. Dieser neue Bescheid enthielt eine Begründung, die wörtlich wie folgt lautete:

“Der Alleinverdienerabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte Ihres Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 € sind.“

Die Abgabenbehörde gibt in ihrer Begründung des Aufhebungsbescheides lediglich den Gesetzeswortlaut bzw. die darin enthaltenen Tatbestandsmerkmale wieder, ohne jedoch konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären. Aus der vorliegenden Begründung kann sohin nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigen würden, zumal die Abgabenbehörde auch Ausführungen hierzu unterlässt, welche die Unrichtigkeit des Bescheidspruches aufzuzeigen vermögen könnten. 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 das Gebot des „ne bis in idem“ definiert.

Als Begründung für eine Aufhebung ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist, wenn aus diesem die Aufhebungsgründe hervorgehen und darin auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123). Ein entsprechender Verweis auf die im Sachbescheid für das Jahr 2006 gemachten Ausführungen lag gegenständlich aber nicht vor.

Die Abgabenbehörde unterließ im Begründungsteil des gegenständlichen Aufhebungsbescheides einen Verweis auf den Begründungsteil des nach der Aufhebung des (Sach-)Erstbescheides erlassenen Einkommensteuerbescheides, sodass die hierin wiedergegebenen Umstände nicht dem Aufhebungsbescheid zuzurechnen sind und damit auch keine Begründung der strittigen Aufhebung darstellt.

Damit ist der ergangene Aufhebungsbescheid mit einem wesentlichen Bergündungsmangel behaftet.

Der streitgegenständliche Aufhebungsbescheid enthält keine (faktischen) Begründungsausführungen, auf Grund welcher Umstände und Tatbestandselemente die Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzung des § 299 BAO für gegeben erachtet. Er kann somit keiner Überprüfung unterzogen werden, ob ein allfällig von der Abgabenbehörde herangezogener Aufhebungstatbestand bzw. ein die Aufhebung rechtfertigender Sachverhalt im konkreten Fall die Aufhebung nach § 299 BAO rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig vorgenommen wurde.

Die Berufungsbehörde darf eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finazamt nicht herangezogen hat. Ein Aufgreifen von Gründen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen wurden, durch die Berufungsbehörde würde die durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschreiten. Im Berufungsverfahren dürfen nämlich nur jene Gründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt werden. Abweichend vom Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können, ist eine hinsichtlich der Darstellung der Aufhebungsgründe nach § 299 BAO fehlende bzw. unzureichende Begründung (wie auch bei der Beurteilung von Wiederaufnahmsbescheiden) im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 war diesen Überlegungen entsprechend statzugeben und der angefochtene Aufhebungsbescheid vom 20. Juni 2007 war daher ersatzlos aufzuheben. Damit erübrigten es sich auf das weitere Berufungsvorbringen einzugehen.

## 2) Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. Juni 2007

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. Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Bescheide (somit bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang) aus dem Rechtsbestand (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, Tz 62 zu § 299).

Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 (mit Ausfertigungsdatum 20. Juni 2007) gehört somit ex lege nicht mehr dem Rechtsbestand an. Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Berufung unzulässig. Sie ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, Tz 12 zu § 273).

Die streitgegenständliche Berufung vom 16. Juli 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 20. Juni 2007 war demzufolge als unzulässig zurückzuweisen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Jänner 2008